

# **ASSURANCE SERVICE INTERNE REVISION**

**DIE ÜBERNAHME DER INTERNEN REVISION DURCH  
WIRTSCHAFTSPRÜFER IM KONTEXT DER RAHMEN-  
KONZEPTE FÜR NEUE PRÜFERDIENSTLEISTUN-  
GEN DES AICPA UND DER IFAC**

Von der Mercator School of Management - Fachbereich Betriebswirtschaft  
der Universität Duisburg-Essen  
zur Erlangung des akademischen Grades  
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft (Dr. rer. oec.)  
genehmigte Dissertation

von

Michael Wittekindt  
aus  
Remscheid

Referentin: Frau Univ.-Prof. Dr. Anette G. Köhler

Korreferent: Herr Prof. Dr. Volker Breithecker

Tag der mündlichen Prüfung: 20. Dezember 2006

## Inhaltsverzeichnis

Seite

Inhaltsverzeichnis.....	I
Abbildungsverzeichnis .....	VII
Tabellenverzeichnis .....	VIII
Abkürzungsverzeichnis .....	IX
1 Einführung .....	1
1.1 Problemstellung und Ziel der Arbeit .....	1
1.2 Aufbau der Arbeit und Vorgehensweise.....	4
2 Darstellung der wesentlichen Aspekte des Outsourcings, der Internen Revision und eines Outsourcings der Internen Revision.....	9
2.1 Outsourcing von unternehmensinternen Dienstleistungen.....	9
2.1.1 Definition und Klassifizierung von Dienstleistungen .....	9
2.1.2 Begriff und Definition des Outsourcings .....	12
2.1.3 Gegenstand des Outsourcings .....	17
2.1.4 Umfang des Outsourcings .....	18
2.1.5 Formen des Outsourcings .....	21
2.1.6 Konzeptioneller Bezugsrahmen der Outsourcing-Entschei- dung .....	23
2.1.6.1 Ressourcenbasierter Ansatz .....	24
2.1.6.2 Transaktionskostenansatz.....	28
2.1.6.3 Mikroökonomische Vor- und Nachteile eines Outsour- cings als Einflussgrößen auf die Outsourcing-Entschei- dung .....	34
2.1.6.3.1 Motive eines Outsourcings .....	37
2.1.6.3.1.1 Kostensenkung .....	37
2.1.6.3.1.2 Konzentration auf Kernkompetenzen .....	42
2.1.6.3.1.3 Leistungsverbesserung .....	43
2.1.6.3.1.4 Finanzierungsvorteile .....	44
2.1.6.3.1.5 Risikoverlagerung .....	44
2.1.6.3.2 Risiken eines Outsourcings .....	45
2.1.6.3.2.1 Risiko höherer Kosten .....	45

2.1.6.3.2.2	Risiko der Auslagerung von Kernkompetenzen .....	47
2.1.6.3.2.3	Risiko des Know-how Verlustes .....	47
2.1.6.3.2.4	Risiko der Abhängigkeit .....	48
2.2	Interne Revision .....	50
2.2.1	Terminologische Abgrenzung des Begriffs und Definition der Internen Revision.....	50
2.2.2	Grundlagen der Internen Revision.....	57
2.2.2.1	Betriebswirtschaftliche Grundlagen .....	57
2.2.2.2	Normative Grundlagen .....	60
2.2.2.2.1	Gesetzliche Grundlagen.....	60
2.2.2.2.2	Berufsspezifische Grundlagen.....	63
2.2.3	Anforderungen an die Interne Revision und ihre Mitarbeiter .....	67
2.2.4	Einordnung der Internen Revision in die interne und externe Unternehmensüberwachung.....	73
2.2.4.1	Interne Revision im Kontext des unternehmensinternen Steuerungs- und Überwachungssystems .....	74
2.2.4.2	Interne Revision und Aufsichtsrat.....	82
2.2.4.3	Interne Revision und Abschlussprüfer .....	87
2.2.5	Aufgaben und Aufgabenbereiche der Internen Revision .....	90
2.2.5.1	Entwicklung und Kategorisierung des Aufgabenspektrums der Internen Revision .....	91
2.2.5.2	Empirische Untersuchungen zum Aufgabenumfang der Internen Revision.....	98
2.2.5.3	Schwerpunktaufgaben der Internen Revision.....	104
2.2.5.3.1	Prüfung des Risikomanagement-, internen Kontroll- und EDV-Systems .....	105
2.2.5.3.1.1	Vorbemerkungen zur Prüfungsintention und zum Prüfungsvorgehen.....	105
2.2.5.3.1.2	Ausgestaltung und Aspekte der Prüfung des Risikomanagementsystems .....	109
2.2.5.3.1.3	Ausgestaltung und Aspekte der Prüfung des internen Kontrollsystems .....	115
2.2.5.3.1.4	Ausgestaltung und Aspekte der Prüfung von EDV-Systemen.....	121

2.2.5.3.2	Financial auditing .....	126
2.2.5.3.3	Internal consulting .....	131
2.3	Outsourcing der Internen Revision .....	134
2.3.1	Beurteilung des Outsourcing-Potenzials der Internen Revision anhand des ressourcenbasierten Ansatzes.....	134
2.3.2	Beurteilung der Übernahme der Internen Revision durch Wirt- schaftsprüfer .....	138
2.3.2.1	Wirtschaftsprüfer als geeignete Dienstleister .....	138
2.3.2.2	Komparative Wettbewerbsvorteile von Wirtschaftsprüfern als externe Dienstleister für Tätigkeiten der Internen Re- vision .....	145
2.3.2.3	Vereinbarkeit von Abschlussprüfung und Übernahme der Internen Revision.....	150
2.3.3	Beurteilung der Vorteilhaftigkeit eines Outsourcings der Inter- nen Revision an Wirtschaftsprüfer.....	156
2.3.3.1	Beurteilung der Vorteilhaftigkeit auf Basis des Transak- tionskostenansatzes .....	156
2.3.3.2	Berücksichtigung von mikroökonomischen Vor- und Nachteilen eines Outsourcings der Internen Revision an Wirtschaftsprüfer .....	159
2.3.4	Resümee .....	169
3	Assurance services nach AICPA und assurance engagements nach IFAC.....	171
3.1	Zweck einer Normierung der Dienstleistung Interne Revision .....	171
3.1.1	Definition, Arten und Funktionen von Prüfungsnormen .....	171
3.1.2	Vor- und Nachteile einer Normierung der Dienstleistung In- terne Revision.....	175
3.2	Entwicklung und Stand der vom amerikanischen Berufsverband der Wirtschaftsprüfer angeregten Initiativen .....	178
3.2.1	Hintergründe und Entstehungsgeschichte der assurance services des AICPA .....	178
3.2.1.1	Special Committee on Financial Reporting (SCFR).....	178
3.2.1.2	Special Committee on Assurance Services (SCAS).....	185
3.2.2	Conceptual framework for assurance services des SCAS.....	192

3.2.3	Einordnung der assurance services in das Normenwerk des AICPA.....	197
3.3	Entwicklung und Stand der vom internationalen Berufsverband der Wirtschaftsprüfer ergriffenen Initiativen.....	203
3.3.1	Hintergründe und Entstehungsgeschichte der assurance engagements der International Federation of Accountants (IFAC).....	203
3.3.2	Konzept und Normen zu den neuen Prüfungsdienstleistungen der IFAC .....	209
3.3.2.1	International framework for assurance engagements (IFAE) .....	209
3.3.2.2	International Standards on Assurance Engagements 3000 (ISAE 3000).....	216
3.3.3	Einordnung der assurance engagements in das Normenwerk der IFAC und des IAASB.....	219
3.4	Abgrenzung der assurance services des AICPA von den assurance engagements der IFAC.....	223
3.5	Bedeutung der internationalen und US-amerikanischen Prüfungsnormen für den deutschen Berufsstand der Wirtschaftsprüfer.....	227
4	Ausgestaltung der Übernahme der Internen Revision durch Wirtschaftsprüfer.....	235
4.1	Einordnung der Dienstleistung Interne Revision in das Rahmenwerk des AICPA und der IFAC .....	235
4.1.1	Abgrenzung von nicht durch die Rahmenwerke abgedeckten Dienstleistungen .....	236
4.1.2	Beurteilung der Dienstleistung Interne Revision als assurance engagement nach IFAC.....	239
4.1.3	Beurteilung der Dienstleistung Interne Revision als assurance service nach AICPA.....	244
4.2	Selektion einer geeigneten anzuwendenden Norm im Hinblick auf die Ausgestaltung der Dienstleistung Interne Revision .....	249
4.3	Ausgestaltung der Dienstleistung Interne Revision als agreed-upon procedure nach IFAC.....	253

4.3.1	Zweck und Zielsetzung von agreed-upon procedures der IFAC und des AICPA .....	253
4.3.1.1	Agreed-upon procedures der IFAC (ISRS 4400) .....	254
4.3.1.2	Agreed-upon procedures des AICPA (AT Section 201).....	257
4.3.1.3	Gemeinsamkeiten und Unterschiede der agreed-upon procedures nach IFAC und AICPA .....	258
4.3.1.4	Ziel und Zweck eines agreed-upon-procedure-Auftrags im Rahmen dieser Arbeit.....	260
4.3.2	Allgemeine Grundsätze eines Auftrags zur Durchführung von agreed-upon procedures .....	262
4.3.2.1	Ausbildung und Fähigkeiten des Prüfers .....	262
4.3.2.2	Zu behandelnder Gegenstand und Erklärungen über diesen.....	263
4.3.2.3	Ausreichende Kenntnis bezüglich des zu behandelnden Gegenstands .....	266
4.3.2.4	Existenz geeigneter Kriterien.....	269
4.3.2.5	Ethische Grundsätze bei der Erbringung von agreed-upon procedures .....	275
4.3.3	Vereinbarung der Auftragsbedingungen .....	280
4.3.3.1	Elemente der Auftragsleistung .....	280
4.3.3.2	Vereinbarung und Hinlänglichkeit von Prüfungshandlungen .....	284
4.3.4	Durchführung einer agreed-upon procedure.....	288
4.3.4.1	Planung und Überwachung .....	288
4.3.4.2	Dokumentation .....	294
4.3.4.3	Art, Zeitumfang und Ausmaß der Prüfungshandlungen.....	297
4.3.4.3.1	Verantwortlichkeit der bestimmten Parteien und des Prüfers.....	298
4.3.4.3.2	Durchzuführende Prüfungshandlungen .....	300
4.3.4.3.3	Prüfungsnachweise .....	303
4.3.4.3.4	Einbindung von Spezialisten .....	307
4.3.4.3.5	Tatsächliche Feststellungen .....	310
4.3.4.4	Berichterstattung .....	312
4.3.4.5	Schriftliche Zusicherung .....	318

4.3.4.6	Kenntniserlangung von Sachverhalten außerhalb der vereinbarten Prüfungshandlungen .....	321
4.3.5	Haftung .....	323
5	Zusammenfassung und Ausblick .....	327
	Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen und Verwaltungsanweisungen und sonstigen Rechnungslegungs- und Prüfungsnormen.....	335
	Literaturverzeichnis .....	341

**Abbildungsverzeichnis**

	Seite
Abbildung 1-1: Aufbau der Arbeit .....	5
Abbildung 2-1: Matrix zur Klassifizierung von unternehmensinternen Dienstleistungen.....	12
Abbildung 2-2: Funktionshierarchie.....	20
Abbildung 2-3: Abgrenzung möglicher institutioneller Einbindungsfor- men des Make or buy und des Outsourcings .....	23
Abbildung 2-4: Koordinationsform in Abhängigkeit von den Transaktionskosten .....	33
Abbildung 2-5: Funktionen der Überwachung .....	51
Abbildung 2-6: Abgrenzung der verwendeten Begriffe zur Überwachung....	54
Abbildung 2-7: Normenkontext des professional practices framework des IIA.....	65
Abbildung 2-8: Enterprise risk management des COSO .....	77
Abbildung 2-9: Risikomanagementsystem, internes Überwachungssys- tem und Interne Revision im Systemkontext der Steue- rung und Überwachung eines Unternehmens .....	81
Abbildung 3-1: Beziehung zwischen den Normenarten.....	173
Abbildung 3-2: Dienstleistungsspektrum der assurance services .....	197
Abbildung 3-3: Struktur der Verlautbarungen des IAASB.....	223
Abbildung 3-4: Einordnung von Prüferdienstleistungen in den konzeptio- nellen Rahmen für assurance services und assurance engagements .....	227



**Tabellenverzeichnis**

	Seite
Tabelle 2-1: Veränderung der Prüfungsaufgaben 1995 .....	99
Tabelle 2-2: Aufgabenumfang der Internen Revision 1999 .....	100
Tabelle 2-3: Bewertung von Revisionsaufgaben als Prüfungs- oder Beratungsleistung .....	101
Tabelle 2-4: Bereiche der Beratung .....	103
Tabelle 2-5: Abgrenzung zwischen Interner Revision und Abschluss- prüfer .....	143
Tabelle 2-6: Vor- und Nachteile des Outsourcings der Internen Revi- sion an Wirtschaftsprüfer .....	160
Tabelle 3-1: Empfehlungen des comprehensive report des SCRF .....	181
Tabelle 3-2: Zehn Elemente des Muster-Unternehmensberichts des SCFR .....	182
Tabelle 3-3: Vielversprechende Kundenbedürfnisse.....	187
Tabelle 4-1: Gegenüberstellung von geeigneten und ungeeigneten Darstellungen der tatsächlichen Feststellungen.....	311

**Abkürzungsverzeichnis**

a. M.	am Main
AAA	American Accounting Association
Abs.	Absatz
AECA	Association of Accounting and Business Administration (Spanien)
AG	Aktiengesellschaft
AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AIMR	Association for Investment Management and Research
AktG	Aktiengesetzbuch
AO	Abgabenordnung
APAG	Abschlussprüferaufsichtsgesetz
ASB	Auditing Standards Board
ASDB	Assurance Service Development Board
ASEC	Assurance Services Executive Committee
AT	Attestation (Index Professional Standards)
AU	Auditing (Index Professional Standards)
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BAKred	Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen
BAnz.	Bundesanzeiger
BAV	Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen
BAWe	Bundesaufsichtsamt für den Wertpapierhandel
Bd.	Band
BDO	Binder, Dijker, Otte & Co Deutsche Warentreuhand AG
BDSG	Bundesdatenschutzgesetz
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMJ	Bundesministerium der Justiz

BS WP/vBP	Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers
Bst.	Buchstabe
CIA	Certified Internal Auditor
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants
Code of Ethics	IFAC Code of Ethics for Professional Accountants
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CPA	Certified Public Accountant
CS	Consulting (Index Professional Standard)
DCGK	Deutscher Corporate Governance Kodex
DEC	Electronic Data Systems
DrittelbG	Gesetz über die Drittelbeteiligung der Arbeitnehmer im Aufsichtsrat
DV	Datenverarbeitung
e.V.	eingetragener Verein
ED	Exposure Draft
EDS	Digital Equipment Corporation
EDV	elektronische Datenverarbeitung
EG	Europäische Gemeinschaft
et al.	et alii
ET	AICPA Code of Professional Conduct
EU	Europäische Union
EUGH	Europäischer Gerichtshof
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f.	folgende (Seite)
ff.	fortfolgende (Seiten)
FG	Fachgutachten
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
GDPdU	Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen

GenG	Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoA	Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoBs	Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme
HFA	Hauptfachausschuss
HGB	Handelsgesetzbuch
HGB-E	HGB-Entwurf
HHL	Handelshochschule Leipzig
Hrsg.	Herausgeber
htm	hypertext markup
http	hypertext transfer protocol
i.e.S.	im engeren Sinne
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAPC	International Auditing Practices Committee
IAPS	International Auditing Practice Statements
IAS	International Accounting Standards
IBM	International Business Machines Corporation
ICCAP	International Co-Ordination Committee of the Accountancy Profession
IDW IPS	IDW Prüfungsstandard zur ISA-Ergänzung
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IFAC	International Federation of Accountants
IFAE	International Framework for Assurance Engagements
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIA	Institute of Internal Auditors
IIR	Deutsches Institut der Internen Revision e. V.
ISA	International Standards on Auditing

ISAE	International Standards on Assurance Engagements
ISO	International Organization for Standardization
ISQC	International Standards on Quality Control
ISRE	International Standards on Review Engagements
ISRS	International Standards on Related Services
IT	Informationstechnologie
luKDG	Gesetz zur Regelung der Rahmenbedingungen für Informations- und Kommunikationsdienste
JKomG	Justizkommunikationsgesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KPMG	Klynveld, Peat, Marwick, Goerdeler Deutsche Treuhand-Gesellschaft AG
KWG	Gesetz über das Kreditwesen
MitbestG	Gesetz über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer
No.	Number
Nr.	Nummer
o.J.	ohne Jahresangabe
o.O.	ohne Ort
o.V.	ohne Verfasser
OLG	Oberlandesgericht
PCAOB AS	PCAOB Auditing Standard
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PS	Prüfungsstandard
PublG	Publizitätsgesetz
PwC	PricewaterhouseCoopers AG
RBerG	Rechtsberatungsgesetz
RGBl.	Reichsgesetzblatt
S.	Seite
SAP	Systeme, Anwendungen, Produkte in der Datenverarbeitung
SAS	Statements on Auditing Standards
SCAS	Special Committee on Assurance Services
SCFR	Special Committee on Financial Reporting

SEC	Securities and Exchange Commission
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts
SFAS	Statements of Financial Accounting Standards
SGAS	Statements of Governmental Accounting Standards
SOA	Sarbanes-Oxley Act
Sp.	Spalte
SPPIA	Standards for the Professional Practice of Internal Auditing
SQCS	Statements on Quality Control Standards
SSAE	Statements on Standards for Attestation Engagements
SSARS	Statements on Standards for Accounting and Review Services
SSCS	Statements on Standards for Consulting Services
StBerG	Steuerberatungsgesetz
StGB	Strafgesetzbuch
TFAS	Task Force on Assurance Services
TransPuG	Gesetz zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts, zu Transparenz und Publizität (Transparenz- und Publizitätsgesetz)
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
U.S.	United States
U.S.A.	United States of America
UMAG	Gesetz zur Unternehmensintegrität und Modernisierung des Anfechtungsrechts
usw.	und so weiter
v.	von
VAG	Gesetz über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen
vBP	vereidigter Buchprüfer
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
Vol.	Volume
VostOG	Vorstandsvergütungs-Offenlegungsgesetz
WP	Wirtschaftsprüfer

WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPO	Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer
www	world wide web
z.B.	zum Beispiel

## 1 Einführung

### 1.1 Problemstellung und Ziel der Arbeit

Die Interne Revision<sup>1</sup> kann als interne Überwachungsinstanz eines Unternehmens angesehen werden, deren Aufgabe es ist, die Unternehmensleitung dabei zu unterstützen, die Unternehmensziele zu erreichen.<sup>2</sup> Die Bedeutung der Internen Revision lässt sich insbesondere aus den veränderten Rahmenbedingungen für Unternehmen ableiten. Unternehmen, als offene soziotechnische Systeme, stehen in einem wechselseitigen Beeinflussungsverhältnis zu ihrer Umwelt.<sup>3</sup> Um existenzgefährdende Situationen zu vermeiden beziehungsweise ihnen richtig zu begegnen, und um Erfolgspotenziale zu erhalten, zu generieren und auszubauen, müssen Unternehmen ihre Strukturen den jeweiligen Umwelanforderungen anpassen.<sup>4</sup> Dabei gilt es zu beachten, dass sich die Umwelt in einem ständigen Fluss der Veränderung befindet<sup>5</sup> und somit, in Analogie zu den obigen Ausführungen, auch die Unternehmen einen andauernden Anpassungsprozess durchlaufen müssen. Aus diesen Entwicklungen erwachsen den Unternehmen sowohl Chancen als auch Risiken.<sup>6</sup> Die Risiken manifestierten sich in der Vergangenheit am deutlichsten in einer Vielzahl von Insolvenzen in Deutschland und in diversen Beispielen von Missmanagement und kriminellen Handlungen deutscher börsennotierter Unternehmen.<sup>7</sup> Dementsprechend verstärkte sich in den letzten Jahren die öffentliche Diskussion über die allgemeine Qualität und Ausgestaltung der Unternehmensüberwachung, die als Teil der Corporate Governance Diskussion Einzug in die Literatur hielt.<sup>8</sup> Meist standen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer in der öffentlichen Kritik.<sup>9</sup> Jedoch gerieten auch die Maßnahmen von Seiten der Unternehmensleitung, die eine Erreichung der Unternehmensziele und Einhal-

---

<sup>1</sup> Der Begriff „Interne Revision“ stellt einen mehrteiligen Namen dar, weshalb das Adjektiv in diesem Namen groß geschrieben wird. So auch *Cramer, D.* (1982), S. 13.

<sup>2</sup> Siehe hierzu *IIA* (Hrsg.) (o.J.a).

<sup>3</sup> So auch *Staehele, W. H.* (1999), S. 416; *Ulrich, H.* (1971), S. 49.

<sup>4</sup> Vgl. *Staehele, W. H.* (1999), S. 416 f.

<sup>5</sup> Hierzu *Faltlhauser, S.* (2001), S. 17.

<sup>6</sup> So auch *Grögler, H.* (1989), S. 139.

<sup>7</sup> Eine umfangreiche Darstellung von Statistiken zu Insolvenzen sowie vergangener Unternehmenszusammenbrüche und -schieflagen deutscher Unternehmen findet sich bei *Hofmann, R.* (2000), S. 46-55.

<sup>8</sup> Ähnlich *Ruud, T. F. / Bodenmann, J. M.* (2001), S. 521.

<sup>9</sup> Vgl. auch *Bea, F. X. / Scheurer, S.* (1994), S. 2145; *Dörner, D.* (1998a), S. 1; *Forster, K.-H.* (1995), S. 1.



tung der gesetzlichen Bestimmungen sichern sollten, in den Fokus dieser Diskussion. Als eine Konsequenz hieraus hat der Gesetzgeber im Jahr 1998 das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) erlassen,<sup>10</sup> welches für Aktiengesellschaften die Verpflichtung vorsieht, fortan ein Überwachungssystem einzurichten, damit existenzgefährdende Entwicklungen frühzeitig erkannt werden<sup>11</sup>. In der Begründung zum KonTraG heißt es u.a., dass hierdurch die Verpflichtung des Vorstands hervorgehoben werden soll, für eine angemessene Interne Revision zu sorgen.<sup>12</sup> Der Gesetzgeber hat jedoch, aufgrund der Abhängigkeit von Größe, Struktur, Branche, Kapitalmarktzugang usw., den Terminus „angemessene Interne Revision“ nicht konkretisiert.<sup>13</sup> Hinsichtlich der Forderung nach einer angemessenen Internen Revision kann jedoch festgehalten werden, dass der Gesetzgeber hierbei lediglich eine funktionale Interne Revision akzentuiert: Es bleibt also den Unternehmen überlassen, ob ihre Größe und Struktur eine eigene Abteilung „Interne Revision“ organisatorisch und wirtschaftlich zweckmäßig erscheinen lässt oder ob diese Aufgabe auf Dienstleister außerhalb des Unternehmens ausgelagert werden soll.<sup>14</sup>

Der Markt für Dienstleistungen, die durch Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüferpraxen erbracht werden, befindet sich in einem tiefgreifenden Wandel. In Erwartung einer stagnierenden Nachfrage nach Prüfungsdienstleistungen im Zusammenhang mit der Jahresabschlussprüfung versuchen die Anbieter dieser Dienstleistungen, sich gegenseitig Kunden abzuwerben.<sup>15</sup> Der hierdurch bedingte Preiswettbewerb<sup>16</sup> der Anbieter führte zu sinkenden Margen, die im Zusammenhang mit der Erbringung von Jahresabschlussprüfungen erzielt werden können.<sup>17</sup> Ferner führten die erwähnten Unternehmenszusammenbrü-

---

<sup>10</sup> Vgl. hierzu Böcking, H.-J. / Orth, C. (1998), S. 351. Ähnlich auch Boycott, A. (1997), S. 214 f.; Wolz, K. / Runzheimer, B. (2000), S. 18 f.

<sup>11</sup> Siehe hierzu § 91 Abs. 1 AktG.

<sup>12</sup> Hierzu Bundesregierung (Hrsg.) (1998), S. 15.

<sup>13</sup> Ähnlich auch Brebeck, F. / Herrmann, D. (1997), S. 381.

<sup>14</sup> So auch Amling, T. / Bischof, S. (1999), S. 46; Peemöller, V. H. (2004a), S. 19.

<sup>15</sup> Siehe hierzu Ruud, T. F. / Beer, M. (1998), S. 428; Schmidt, P.-J. (1998), S. 319.

<sup>16</sup> Ursächlich für diesen Preiswettbewerb ist u.a. der so genannte low-balling-Effekt. Dieser Effekt beschreibt, dass Prüfungspraxen versuchen, neue Mandate durch geringe, nicht kostendeckende Prüfungshonorare für Jahresabschlussprüfungen zu gewinnen. Die Differenz soll hierbei durch Folgeprüfungen und weitere Aufträge bei diesen Mandanten erwirtschaftet werden. Siehe hierzu Ewert, R. (2002), Sp. 2392; Marten, K.-U. (1999), S. 111; Peemöller, V. H. / Weller, H. (2001), S. 2418.

<sup>17</sup> So auch Baetge, J. (2002), S. 1.

che und -schieflagen auch zu einem volkswirtschaftlichen Schaden. Insbesondere die stakeholder<sup>18</sup> verlangten in diesem Kontext nach umfangreichen und glaubwürdigen Informationen über das Unternehmensgeschehen.<sup>19</sup> Auch aufgrund dieser Entwicklungen kann festgestellt werden, dass der Stellenwert des Nutzens eines geprüften Jahresabschlusses als Informationsgrundlage für Entscheidungsträger kontinuierlich abnimmt.<sup>20</sup> Diese Entwicklungen zwingen den Berufsstand, neue Wege zu beschreiten, um die eigene Existenzfähigkeit sicherzustellen und die Bedürfnisse der Nutzer von Informationen zu befriedigen. Vor diesem Hintergrund entwickelten das American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) und die International Federation of Accountants (IFAC) Rahmenkonzepte für neue Prüferdienstleistungen, welche den Bedürfnissen der stakeholder entsprechen und den Stellenwert des Berufsstandes auf dem Markt für Unternehmensinformationen sichern sollen.<sup>21</sup> In diesem Zusammenhang stellt die Übernahme der Internen Revision eines Unternehmens durch Wirtschaftsprüfer eine Dienstleistung dar, die als Erweiterung des traditionellen Prüferdienstleistungsspektrums angesehen werden kann.

Auch das AICPA hat sich Gedanken zu konkreten Dienstleistungen gemacht und die vollständige oder teilweise Übernahme der Internen Revision durch Berufsangehörige als mögliche erweiterte Prüferdienstleistung identifiziert. Während jedoch für einige der über 200 identifizierten erweiterten Prüferdienstleistungen eine konkretere Ausarbeitung erfolgte, steht diese, aufgrund von zeitlichen Restriktionen und begrenzten Ressourcen des AICPA, für die Dienstleistung der Übernahme der Internen Revision bis zum jetzigen Zeitpunkt aus.<sup>22</sup> Eine Sichtung der aktuellen Literatur zeigt ebenfalls, dass es bislang keine wissenschaftliche Arbeit gibt, die eine vollständige oder teilweise

---

<sup>18</sup> Neben Anteilseignern eines Unternehmens nennt die Literatur noch andere Personen, die an Unternehmen interessiert sind, die so genannten stakeholder. Den stakeholdern im engeren Sinne ist gemein, dass es sich um Individuen oder Gruppen handelt, die die Ziele eines Unternehmens unmittelbar beeinflussen und vom Handeln der Unternehmen, in Abhängigkeit vom Erfolg dieses Handelns, wesentlich tangiert werden. Neben den Anteilseignern eines Unternehmens werden hierunter meistens auch die Gläubiger, Arbeitnehmer, Kunden, Lieferanten usw. untergeordnet. Den stakeholdern im weiteren Sinne werden daneben auch die Interessengruppen zugeordnet, die die Belange eines Unternehmens indirekt beeinflussen können, wie z.B. Gewerkschaften. Vgl. hierzu *Freeman, R. E.* (1984), S. 25; *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 1 f.

<sup>19</sup> In Anlehnung an *Ruud, T. F. / Bodenmann, J. M.* (2001), S. 521.

<sup>20</sup> Hierzu vgl. *Ruud, T. F. / Beer, M.* (1998), S. 435.

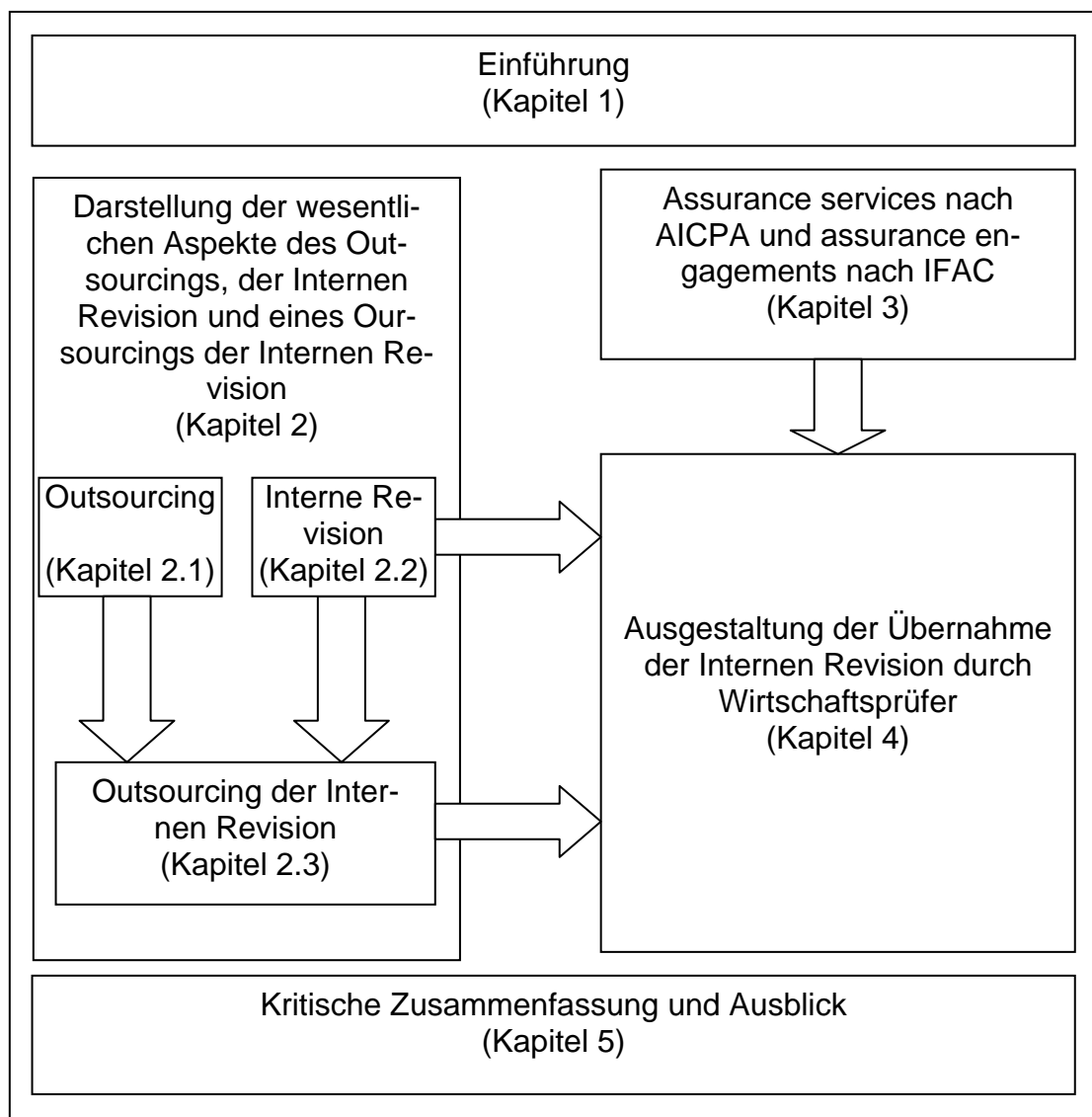
<sup>21</sup> Siehe hierzu auch Kapitel 3.4.

<sup>22</sup> Vgl. *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005a).

Übernahme der Internen Revision eines Unternehmens durch Wirtschaftsprüfer im Kontext neuer Prüferdienstleistungen analysiert. Vor diesem Hintergrund ist es Ziel dieser Arbeit, aufbauend auf grundsätzlichen Überlegungen zum Thema „Outsourcing“ und „Interne Revision“ die Möglichkeiten, den Umfang und die Vorteile einer Auslagerung und Übertragung der Funktion „Interne Revision“ auf Wirtschaftsprüfer darzustellen und eine Ausgestaltung dieser Dienstleistung im Kontext der neuen Prüferdienstleistungen zu analysieren und zu diskutieren.

## **1.2 Aufbau der Arbeit und Vorgehensweise**

Um das Ziel einer wissenschaftlichen Auseinandersetzung und Analyse der Übernahme der Internen Revision durch Wirtschaftsprüfer im Kontext neuer Prüferdienstleistungen erreichen zu können, gilt es, vorab die grundlegenden Begriffe „Outsourcing“ und „Interne Revision“ zu definieren. Dies ist erforderlich, da zunächst hierauf aufbauend die Möglichkeit und die Vorteilhaftigkeit eines Outsourcings der Internen Revision auf Wirtschaftsprüfer untersucht werden soll. Des Weiteren wird hierdurch, in Verbindung mit einer Darlegung der Vorteile einer Normierung einer solchen Dienstleistung sowie der Dar- und Gegenüberstellung der Rahmenkonzeptionen für neue Prüferdienstleistungen des AICPA und der IFAC, die Basis für die Ausführungen zur Einordnung dieser Dienstleistung in diese Rahmenkonzeptionen und die Ausgestaltung anhand einer geeigneten Prüfungsnorm gelegt. Der Aufbau der Arbeit stellt sich somit, wie in Abbildung 1-1 zu sehen, folgendermaßen dar:

**Abbildung 1-1: Aufbau der Arbeit**

Zunächst sollen im Kapitel 2.1 unternehmensinterne Dienstleistungen, zu denen die Interne Revision gehört, und der Begriff „Outsourcing“ einer näheren Betrachtung und Deutung unterzogen werden. Aufbauend auf diesen Grundlagen gilt es anschließend auszuarbeiten, was Gegenstand eines Outsourcings sein kann und welchen Umfang und welche Formen ein Outsourcing haben kann. Ferner soll anschließend dargestellt werden, auf welche konzeptionellen Bezugsrahmen zurückgegriffen werden kann, um zum einen entscheiden zu können, ob eine Dienstleistung für ein Outsourcing in Frage kommt beziehungsweise wie das Outsourcingpotenzial einer Dienstleistung einzuschätzen ist, und zum anderen, inwieweit ein Outsourcing für ein Unternehmen von Vorteil sein kann. Für die Analyse des Outsourcingpotenzials einer Dienstleistung

wird hierbei auf den ressourcenbasierten Ansatz und für die Beurteilung der Vorteilhaftigkeit einer Outsourcingentscheidung auf den Transaktionskostenansatz sowie auf mikroökonomische Einflussgrößen abgestellt.

In Kapitel 2.2 soll anschließend die Interne Revision behandelt werden. Hierbei gilt es, zunächst den Begriff „Interne Revision“ inhaltlich zu präzisieren und von den Begriffen „Überwachung“, „Kontrolle“ und „Prüfung“ abzugrenzen sowie hierauf aufbauend die Definition der Internen Revision durch das Institute of Internal Auditors (IIA) zu erörtern. Des Weiteren sollen dann die Grundlagen der Arbeit einer Internen Revision anhand betriebswirtschaftlicher Überlegungen und anhand normativer Bestimmungen ausgearbeitet werden. Bei den normativen Bestimmungen werden gesetzliche Anforderungen, wobei insbesondere auf das KonTraG eingegangen wird, und die durch das IIA herausgegebenen berufsständischen Normen betrachtet. Sodann wird auf die sich aus den bis dahin gezeigten Aufgaben einer Internen Revision ergebenden Anforderungen an einen Internen Revisor eingegangen. Um die Aufgaben der Internen Revision im Kontext der Überwachung eines Unternehmens besser einordnen zu können, wird weiterhin eine Einordnung der Internen Revision in die interne und externe Unternehmensüberwachung vorgenommen. Hierbei gilt es, die Interne Revision in das System zur Steuerung und Überwachung des Unternehmensgeschehens einzuordnen, gleichzeitig aber auch von den Überwachungsinstanzen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer abzugrenzen. Abschließend wird anhand von Auswertungen der Literatur und empirischer Studien der Versuch unternommen, Schwerpunktaufgaben und Haupttätigkeitsfelder der Internen Revision zu eruieren und näher darzustellen.

Ausgehend von den Ausführungen in den Kapiteln 2.1 und 2.2 ist es in Kapitel 2.3 das Ziel, die Möglichkeit und die Vorteilhaftigkeit eines Outsourcings der Internen Revision auf Wirtschaftsprüfer aus einer ganzheitlichen, theoretischen Perspektive zu analysieren. Für die Beurteilung des Outsourcingpotenzials ist es von Bedeutung zu klären, ob zum einen die Interne Revision, entsprechend den vorangegangenen konzeptionellen Überlegungen, als outsourcingfähige Dienstleistung einzustufen ist, und ob zum anderen mit dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer geeignete Dienstleister auf dem Markt verfügbar sind, die diese Aufgabe übernehmen können. Hierbei soll insbesondere auf die Befähigung

gung von Wirtschaftsprüfern zur Übernahme einer solchen Dienstleistung eingegangen werden, dann darauf, welche komparativen Vorteile Wirtschaftsprüfer gegenüber anderen Anbietern dieser Dienstleistung aufweisen. Vor dem Hintergrund des Bilanzrechtsreformgesetz und der hiermit verbundenen erweiterten Einschränkung von Tätigkeiten, die ein Abschlussprüfer neben der Abschlussprüfung für einen Mandanten erbringen darf, soll ferner diskutiert werden, inwieweit für die Übernahme der Internen Revision auch der Abschlussprüfer des jeweiligen Unternehmens in Betracht kommt. Hieran anschließend soll aufgezeigt werden, ob ein Outsourcing der Internen Revision auf Wirtschaftsprüfer für ein Unternehmen vorteilhaft sein kann. Hierbei wird eine Untersuchung anhand des Transaktionskostenansatzes und der in der Literatur zu diesem Thema genannten Vor- und Nachteile unternommen. Die Ergebnisse werden abschließend in einem Resümee zusammengefasst.

Kapitel 3 befasst sich zunächst mit der Definition von Prüfungsnormen sowie einer Darstellung der Arten und Funktionen von Prüfungsnormen. Aufbauend auf den Funktionen wird alsdann die Vorteilhaftigkeit einer Normierung der Dienstleistung Interne Revision untersucht. In Ermangelung einer spezifischen Prüfungsnorm für die Dienstleistung Interne Revision werden anschließend die Rahmenkonzeptionen für neue Prüferdienstleistungen des AICPA und der IFAC beschrieben. Hierbei werden in ähnlicher Vorgehensweise beide Konzepte dargestellt. Das Konzept des AICPA wird zuerst dargestellt, da die Bemühungen des AICPA sowohl zeitlich vor den Bemühungen der IFAC einsetzen als auch auf diese einen bedeutenden Einfluss hatten. Zur Beurteilung der Intention der Berufsorganisationen wird deshalb zunächst die Entstehungsgeschichte dieser Rahmenwerke verdeutlicht, bevor deren eigentlicher Inhalt behandelt wird. Da für die Ausgestaltung der Dienstleistung Interne Revision auf Prüfungsnormen zurückgegriffen werden soll, erfolgt ebenfalls eine Einordnung der Rahmenkonzeptionen in das jeweilige Normenwerk der Berufsorganisation. Diesbezüglich soll, nach einer Gegenüberstellung der Rahmenwerke und Abgrenzung voneinander, ferner deutlich gemacht werden, welche Bedeutung und Bindungswirkung den jeweiligen Rahmenkonzepten und Normenwerken aus der Sicht eines deutschen Wirtschaftsprüfers zukommt.

Ausgehend von den bisherigen Erkenntnissen und entsprechend der Zielsetzung dieser Arbeit wird alsdann in Kapitel 4 aufgezeigt, inwieweit die Interne Revision als Dienstleistung eines Wirtschaftsprüfers eine Prüferdienstleistung im Kontext der beschriebenen Rahmenkonzeptionen des AICPA und der IFAC darstellt. Ferner soll ausgeführt werden, welche und von welcher Institution stammende normative Grundlage für die Ausgestaltung dieser Dienstleistung in Frage kommt. Hierauf aufbauend soll die Ausgestaltung der Dienstleistung Interne Revision anhand der ausgewählten Norm dargestellt werden. Die Grundlage für die Ausgestaltung bilden hierbei vor allem die im Kapitel 2.2 gewonnenen Erkenntnisse, auf die entsprechend verwiesen wird.

In Kapitel 5 erfolgt eine abschließende kritische Zusammenfassung, wobei auch Anregungen für weitere Untersuchungen auf dem Gebiet der Dienstleistung Interne Revision gegeben werden sollen.

## **2 Darstellung der wesentlichen Aspekte des Outsourcings, der Internen Revision und eines Outsourcings der Internen Revision**

### **2.1 Outsourcing von unternehmensinternen Dienstleistungen**

#### **2.1.1 Definition und Klassifizierung von Dienstleistungen**

Der Begriff „Dienstleistung“ wird im Allgemeinen mit vielfältigen Vorstellungen assoziiert. Häufig wird er auch synonym mit dem Begriff „Service“ verwendet. Durch die individuellen, subjektiven Vorstellungen von Dienstleistungen ergibt sich ein uneinheitliches Bild. Während im umgangssprachlichen Gebrauch eine derartige Deutungsfülle unproblematisch erscheint, bedarf es bei einer wissenschaftlichen Betrachtung des Objekts Dienstleistung eines fundierten theoretischen Konzepts, welches vor dem zu Grunde liegenden Sachverhalt in der Lage ist, den Begriff der Dienstleistung zweckorientiert zu definieren.<sup>23</sup>

In der Literatur existieren diverse Erklärungsansätze. Neben den enumerativen Ansätzen, der Negativdefinition sowie den auf die Sektorentheorie zurückgreifenden Ansätzen existieren Verfahren, welche die Dienstleistung durch konstitutive Merkmale zu determinieren versuchen.<sup>24</sup> Da die ersten drei Verfahren keine Definitionsmuster offerieren, anhand derer sich Dienstleistungen abgrenzen lassen,<sup>25</sup> werden im Folgenden die auf konstitutiven Merkmalen basierenden Ansätze skizziert.

Gemeinsam ist diesen Erklärungsversuchen der Bezug zu den drei Leistungsdimensionen: das Leistungspotenzial, der Leistungserstellungsprozess und das Leistungsergebnis.<sup>26</sup>

Der auf dem Leistungspotenzial basierende Erklärungsansatz beschreibt die physische, psychische oder technologische Leistungsfähigkeit, über die ein Anbieter verfügt. Diese Orientierung ist auf die These zurückzuführen, dass

---

<sup>23</sup> Vgl. Kleinaltenkamp, M. (1998), S. 31.

<sup>24</sup> Siehe hierzu Corsten, H. (1990), S. 17 f.; Zahn, E. / Hertweck, A. / Soehnle, K. (1996), S. 3.

<sup>25</sup> Vgl. auch Corsten, H. (1990), S. 17 f.; Kleinaltenkamp, M. (1998); S. 31 ff.

<sup>26</sup> Siehe Kleinaltenkamp, M. (1998), S. 34. Ähnlich auch Meyer, A. / Blümelhuber, C. (1994), S. 7 f.



ein Dienstleister kein materielles Produkt offerieren kann, sondern lediglich die Bereitschaft und Fähigkeit, die Bedürfnisse des Nachfragers zu befriedigen.<sup>27</sup>

Bei der prozessualen Abgrenzung der Dienstleistung liegt die Einstellung zugrunde, das Bedürfnis des Nachfragers sei auf den Prozess der Erstellung ausgerichtet. Es ist somit ein Zusammenfallen von Erstellung und Absatz gegeben, das auch uno-actu-Prinzip genannt wird.<sup>28</sup>

Die ergebnisorientierte Betrachtung zielt auf die Immaterialität des Ergebnisses ab. Da eine Trennung von Prozess und Ergebnis nicht immer möglich ist, weil Dienstleistungen oft im Zeitpunkt ihrer Entstehung wieder vergehen, manifestiert sich das Resultat in der Veränderung des externen Faktors beziehungsweise des vom externen Faktor überlassenen Objektes.<sup>29</sup>

Bricht man die oben genannten theoretischen Ansätze auf die Ebene des größten gemeinsamen Nenners herunter, ergeben sich zwei konstitutive Elemente, welche den drei auf den Leistungsdimensionen basierenden Definitionen gemein sind. Hierzu zählen das Element der Immaterialität – unabhängig auf welche Dimension sich diese bezieht – sowie der Einbezug eines externen Faktors.<sup>30</sup>

Der Begriff „Dienstleistung“ umfasst als Gesamtheit sämtliche Phasen der Leistungserstellung, d.h. Potenzial-, Prozess- und Ergebnisphase. Zu Beginn der Erstellung offeriert der Dienstleister sein Leistungspotenzial als Vermarktungsobjekt – mangels Vorhandenseins eines fertigen Produktes –, welches sich auf die Integration oder auch Transformation eines externen Faktors richtet und dessen Leistungsergebnis ein immaterielles Produkt ist, welches gegebenenfalls materieller Trägersubstanzen bedarf.<sup>31</sup>

Die so definierten Dienstleistungen lassen sich nach ihrem Verwendungszweck differenzieren in solche Dienstleistungen, die lediglich innerhalb eines Unternehmens verwertet werden, und solche, die auf einem Markt verwertet

---

<sup>27</sup> In Anlehnung an *Graßy, O.* (1993a), S. 15; *Meyer, A.* (1987), S. 26; *Schätzer, S.* (1999), S. 14 f.

<sup>28</sup> Hierzu *Corsten, H.* (1990), S. 19; *Nagengast, J.* (1997), S. 15.

<sup>29</sup> Siehe *Rosada, M.* (1990), S. 17 f.; *Kleinaltenkamp, M.* (1998), S. 35.

<sup>30</sup> So auch *Meyer, A. / Blümelhuber, C.* (1994), S. 8 f.; *Meyer, A. / Mattmüller, R.* (1987), S. 188 f.

<sup>31</sup> Vgl. *Kleinaltenkamp, M.* (1998), S. 37.

werden. Bei Dienstleistungen, deren Verwertung im Unternehmen selbst erfolgt, spricht man auch von unternehmensinternen Dienstleistungen.<sup>32</sup>

Darüber hinaus können interne Dienstleistungen nach dem Grad ihrer Bedeutung für das Unternehmen oder ihrer Nähe zum Kerngeschäft respektive den Kernkompetenzen<sup>33</sup> eines Unternehmens differenziert werden. *Zahn / Soehnle* schlagen diesbezüglich eine Klassifizierung von Dienstleistungen in Dienstleistungen 1., 2. und 3. Grades vor.<sup>34</sup> Bei Dienstleistungen 1. Grades handelt es sich um solche Dienstleistungen, die Bestandteil des Wertschöpfungsprozesses sind oder unmittelbar mit diesen verbunden sind. Dienstleistungen 2. Grades sind durch ihren den Wertschöpfungsprozess unterstützenden Charakter gekennzeichnet. Dienstleistungen 3. Grades stellen demgegenüber Dienstleistungen dar, die nicht unmittelbar dem Unternehmensziel dienen.<sup>35</sup> Als Abgrenzungskriterium zwischen den Klassen wird auf die Wissensintensität abgestellt, die zur Erstellung der Dienstleistung nötig ist. Eine Dienstleistung, die einer hohen Wissensintensität bedarf, ist eine Tätigkeit, für die ein hohes unternehmensspezifisches Know-how von Nöten ist.<sup>36</sup> Hieraus lassen sich, wie in Abbildung 2-1 dargestellt, unternehmensinterne Dienstleistungen in einer Matrix mit den Dimensionen Nähe zum Kerngeschäft und Wissensintensität abbilden. Allerdings stellt dies lediglich eine Blanko-Matrix dar, da eine Zuordnung der im Unternehmen zu findenden Dienstleistungen lediglich in Abhängigkeit von den spezifischen Merkmalen eines Unternehmens möglich ist.<sup>37</sup>

---

<sup>32</sup> Siehe auch *Graßy, O.* (1993a), S. 87 ff.; *Graßy, O.* (1993b), S. 57 f.; *Schätzer, S.* (1999), S. 9

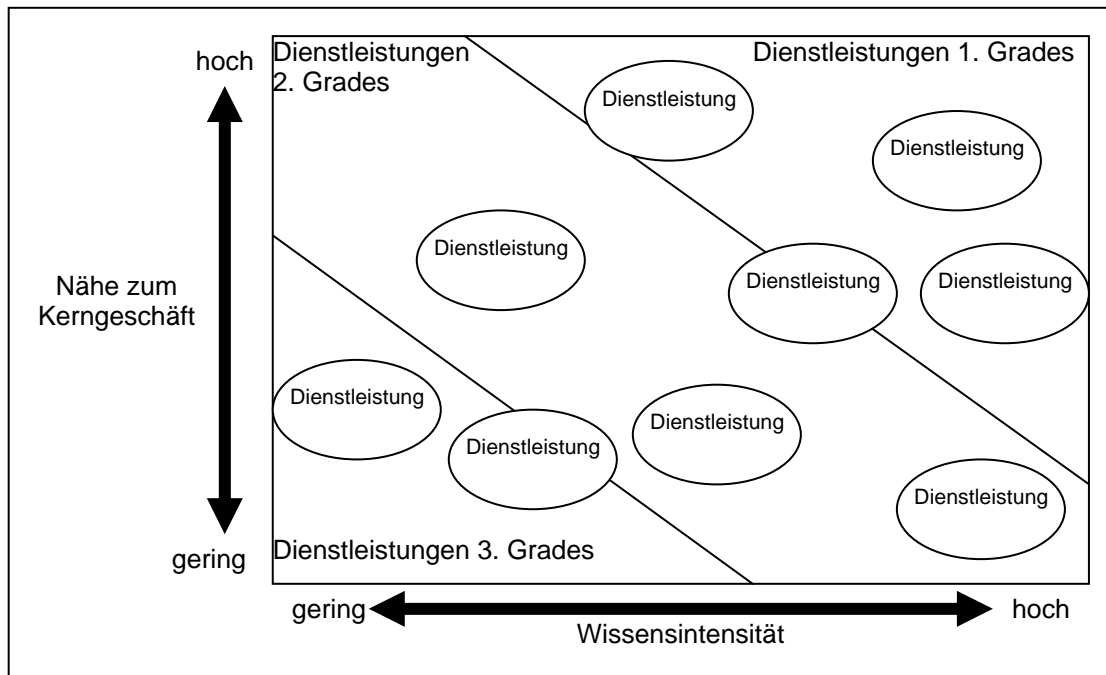
<sup>33</sup> Eine Definition der Kernkompetenzen eines Unternehmens wird in Kapitel 2.1.3 und 2.1.6.1 vorgenommen.

<sup>34</sup> *Zahn, E. / Hertweck, A. / Soehnle, K.* (1996), S. 7. *Müller / Prangenberg* nehmen eine ähnliche Differenzierung vor, beziehen sich jedoch auf Sach- und Dienstleistungen. Siehe *Müller, H.-E. / Prangenberg, A.* (1997a), S. 32 f.

<sup>35</sup> Siehe *Zahn, E. / Hertweck, A. / Soehnle, K.* (1996), S. 7. Ähnlich auch *Zahn, E. / Barth, T. / Hertweck, A.* (1999), S. 10.

<sup>36</sup> So auch *Zahn, E. / Barth, T. / Hertweck, A.* (1998), S. 4.

<sup>37</sup> Vgl. auch *Schneider, H.* (1994a), S. 47 f.



**Abbildung 2-1: Matrix zur Klassifizierung von unternehmensinternen Dienstleistungen<sup>38</sup>**

### 2.1.2 Begriff und Definition des Outsourcings

Die Herkunft des Outsourcings sehen *Matiaske / Mellewig* als Ergebnis der Diskussion um praktische Gestaltungsmaßnahmen für den unternehmerischen Bereich der Datenverarbeitung<sup>39, 40</sup>. Nach *Köhler-Frost* sowie *Kraemer / Ball* gab es bereits in den fünfziger und sechziger Jahren des 20. Jahrhunderts erste Outsourcingbemühungen in Deutschland auf dem Gebiet der Datenverar-

<sup>38</sup> In Anlehnung an *Zahn, E. / Barth, T. / Hertweck, A.* (1999), S. 11.

<sup>39</sup> Da weder die Datenverarbeitung noch die Informationsverarbeitung Kernaspekte dieser Arbeit darstellen, wird auf eine Definition und trennscharfe Abgrenzung dieser Begriffe verzichtet. Im Folgenden wird der Begriff „Datenverarbeitung“ synonym mit dem Begriff „Informationsverarbeitung“ verwendet und beinhaltet insbesondere die elektronisch gestützte Verarbeitung von Daten. Zu den Ausprägungen „Verarbeitung“ und „Daten“ siehe ausführlich *Schmitz, P.* (1992), Sp. 959 f.

<sup>40</sup> Siehe *Matiaske, W. / Mellewig, T.* (2002), S. 642. Ähnlich auch *Schätzer, S.* (1999), S. 43. Klassische Beispiele für ein Outsourcing der Datenverarbeitung liefern die Unternehmen Eastman Kodak, das im Jahr 1989 seine Datenverarbeitung auf die Unternehmen IBM (Rechenzentren), DEC (Minicomputerbereich) und Businessland (Personalcomputerbereich) übertrug, sowie General Motors, das 1984/85 das Unternehmen EDS mit der Durchführung sämtlicher Datenverarbeitungsaktivitäten beauftragte. Vgl. *Dirlewanger, W.* (1992), S. 187; *Hu, Q. / Saunders, C. / Gebelt, M.* (1997), S. 289; *Jurison, J.* (1995), S. 239; *Lacity, M. C. / Willcocks, L. P. / Feeny, D. F.* (1995), S. 85; *Loh, L. / Venkatraman, N.* (1992a), S. 335 f.; *Szyperski, N.* (1993), S. 32; *Teng, J. T. C. / Cheon, M. J. / Grover, V.* (1995), S. 76.

beitung.<sup>41</sup> *Drucker* sieht die Anfänge des Outsourcings schon in den späten vierziger beziehungsweise frühen fünfziger Jahren.<sup>42</sup> Diese beiden Meinungen zielen jedoch auf den betriebswirtschaftlichen Sachverhalt des Outsourcings ab. Dem entgegen argumentiert *Franze*, dass der Begriff „Outsourcing“ in der englisch- und deutschsprachigen Literatur erst 1990 aufgetaucht ist.<sup>43</sup> Es kann also festgehalten werden, dass Outsourcing keinen neuen *Sachverhalt* der Betriebswirtschaft darstellt, sondern nur ein neuer Begriff ist, der dem schon existierenden Sachverhalt eine Bezeichnung gibt.<sup>44</sup> Dieser Begriff „Outsourcing“ hat insbesondere in den frühen neunziger Jahren den betriebswirtschaftlichen Wortschatz erweitert.<sup>45</sup> Dies wird insbesondere durch die in diesen Jahren erschienenen Publikationen zum Thema Outsourcing deutlich.<sup>46</sup> Bedingt durch die allgemeine Diskussion und Auseinandersetzung mit dem Thema Outsourcing, die sich nicht nur allein auf die wissenschaftliche Fachliteratur beschränkte<sup>47</sup>, ist der Begriff „Outsourcing“ in der Gegenwart in den erweiterten allgemeinen Wortschatz übergegangen.<sup>48</sup> Zweifelhaften Ruhm erlangte der Begriff des Outsourcings jedoch, als er in Deutschland bei der Wahl zum Unwort des Jahres 1996 auf dem dritten Platz landete.<sup>49</sup>

---

<sup>41</sup> Siehe *Köhler-Frost, W.* (1998), S. 12. *Kraemer / Ball* bringen als Beispiel hierfür die Abwicklung von Teilaufgaben der Datenverarbeitung eines Unternehmens durch die so genannten Lohnbüros der IBM in den fünfziger Jahren. Vgl. *Kraemer, W. / Ball, G.* (1995), S. 374.

<sup>42</sup> *Drucker* behauptet, dass die insbesondere in den achtziger und neunziger Jahren diskutierten, von ihm als Managementtechniken bezeichneten Begriffe wie z.B. „downsizing“, „total quality management“, „Geschäftswertanalyse“, „Benchmarking“, „Reengineering“ und auch „Outsourcing“ bereits in den vierziger und fünfziger Jahren aufgetaucht sind. Vgl. *Drucker, P. F.* (1996), S. 30.

<sup>43</sup> Als Begründung für diese Divergenz führt *Franze* an, dass im von *Drucker* genannten Zeitraum der Begriff „Outsourcing“ noch nicht für den damit verbundenen betrieblichen Tatbestand verwendet wurde. Vgl. *Franze, F.* (1998), S. 11. So auch *Schätzer, S.* (1999), S. 43.

<sup>44</sup> Ähnlich *Nam, K. et al.* (1996), S. 36; *Stößel, F. V.* (1998), S. 13 f.

<sup>45</sup> Siehe hierzu *Schott, E.; Warwitz, C.* (1995), S. 4.

<sup>46</sup> Vgl. *Schott, E.* (1996), S. 5 ff. sowie die hier angegebene Literatur.

<sup>47</sup> Beispielhaft hierfür sei auf einen Artikel im Magazin „Der Spiegel“ des Jahres 1997 verwiesen. Vgl. o. V. (1997), S. 94-96.

<sup>48</sup> *Franze* begründet diese These unter anderem mit der Aufnahme des Wortes Outsourcing in den Duden. Siehe *Franze, F.* (1998), S. 6.

<sup>49</sup> Die Aktion „Unwort des Jahres“ begründete die Nominierung damit, dass mit dem Begriff „Outsourcing“ der Freisetzung von Arbeitskräften durch Auslagerung oder Ausgliederung lediglich ein seriöser Anstrich gegeben werden sollte. Siehe hierzu [www.unwortdesjahres.org](http://www.unwortdesjahres.org).

Bei dem Begriff „Outsourcing“ handelt es sich um ein Kunstwort<sup>50</sup>, dessen Zusammensetzung in der Literatur nicht einheitlich dargestellt wird. Grundsätzlich lassen sich zwei Ansätze zur Herleitung der Semantik des Begriffes „Outsourcing“ unterscheiden. Der eine Ansatz deutet das Wort Outsourcing als Akronym aus den Worten „outside“, „resource“ und „using“,<sup>51</sup> während der andere Ansatz die Worte „outside“ und „resourcing“ als Wortstamm für das Wort Outsourcing beschreibt<sup>52</sup>. In Bezug auf die wissenschaftliche Behandlung des Begriffes „Outsourcing“ führt diese etwas unterschiedliche Deutungsweise jedoch zu keiner Problematik. Bei sinngemäßer Übersetzung sagen beide Ansätze das Gleiche aus, nämlich die Nutzung von externen Ressourcen<sup>53, 54</sup>. Weitere Deutungsvarianten finden sich bei *Franze*, der die vorgenannte um alternative Übersetzungen ergänzt. So lässt sich der Begriff „Outsourcing“ auch als „Bereitstellung von außerhalb“, „Beschaffung von außerhalb“ oder als „Gebrauch externer Mittel und Leistungen“ auslegen.<sup>55</sup>

Die Wörter extern oder außerhalb charakterisieren dabei die Beschaffungsquelle für Ressourcen beziehungsweise Leistungen als nicht im betrachteten Unternehmen gelegen.<sup>56</sup> Weiterhin deutet der Begriff „Outsourcing“ sprachlich gesehen auf einen Vorgang respektive eine Maßnahme hin.<sup>57</sup> Der Begriff „Outsourcing“ beschreibt somit – bei rein sprachlicher Betrachtung – die Nut-

<sup>50</sup> Siehe auch *Matiaske, W. / Mellewig, T.* (2002), S. 643; *Franze, F.* (1998), S. 10; *Koppelman, U.* (1996), S. 2; *Stößel, F. V.* (1998), S. 13.

<sup>51</sup> So auch *Bacher, M. R.* (2000), S. 22; *Bühner, R. / Tuschke, A.* (1997), S. 20; *Gruhler, W.* (1994), S. 163; *Hans, L. / Warschburger, V.* (1998), S. 577; *Koppelman, U.* (1996), S. 2; *Lamers, S. M.* (1998), S. 10; *Müller, H.-E. / Prangenberg, A.* (1997a), S. 29; *Schaub, G.* (1998), S. 2107; *Schätzer, S.* (1999), S. 43; *Zahn, E. / Barth, T. / Hertweck, A.* (1999), S. 5; *Zahn, E. / Hertweck, A. / Soehnle, K.* (1996), S. 14;

<sup>52</sup> Siehe hierzu *Behme, W.* (1995), S. 1005; *Dillerup, R. / Foschiani, S.* (1996), S. 39; *Eversheim, W. et al.* (1993), S. 82; *Horchler, H.* (1996), S. 1; *Kalaitzis, D. / Kneip, H.* (1997), S. 10; *Knüppel, L. / Heuer, F.* (1994), S. 333; *Meyer, U. / Leuppi, R.* (1992), S. 51; *Picot, A. / Maier, M.* (1992), S. 15.

<sup>53</sup> Zum Begriff „Ressource“ siehe Kapitel 2.1.6.1.

<sup>54</sup> Vgl. auch *Franze, F.* (1998), S. 10; *Grieser, F. / Irlbeck, T.* (1993), S. 650.; *Nagengast, J.* (1997), S. 47; *Zahn, E. / Barth, T. / Hertweck, A.* (1999), S. 5.

<sup>55</sup> So auch *Franze, F.* (1998), S. 10.

<sup>56</sup> Siehe *Bühner, R. / Tuschke, A.* (1997), S. 20; *Eversheim, W. et al.* (1993), S. 82.

<sup>57</sup> Vgl. *Franze, F.* (1998), S. 10.

zung nicht im Unternehmen gelegener Ressourcen respektive den Fremdbezug von Leistungen<sup>58</sup>, die von anderen Unternehmen<sup>59</sup> angeboten werden.

Die sprachliche Deutung des Begriffs „Outsourcing“ als Fremdbezug von Leistungen lässt sich auch deuten als die unternehmerische Entscheidung, die benötigten Leistungen entweder selbst zu erstellen oder von anderen Unternehmen zu beziehen.<sup>60</sup> Ausgehend von dieser Deutungsweise lässt sich Outsourcing als ein Entscheidungsprozess darstellen, der in der Literatur auch als Make-or-buy-Prozess beschrieben wird. Im Mittelpunkt steht dabei die Frage nach der ökonomischen Vorteilhaftigkeit einer Eigenerstellung oder eines Fremdbezugs von Leistungen.<sup>61</sup>

Die herrschende Meinung deutet das Outsourcing jedoch restriktiver. Demnach versteht man unter Outsourcing den Ersatz der Eigenerstellung einer bestimmten benötigten Leistung durch deren Fremdbezug von außerhalb des Unternehmens.<sup>62</sup> Im Gegensatz zur oben genannten Definition wird hierbei verdeutlicht, dass Outsourcing nicht deckungsgleich mit der Make-or-buy-Entscheidung ist, sondern lediglich einen Teilbereich hieraus skizziert.<sup>63</sup> Outsourcing beschränkt sich auf den Fremdbezug von Leistungen, die momentan vom Unternehmen selbst erstellt werden.<sup>64</sup> Das bedeutet, dass durch ein Outsourcing die zur Erstellung der bisher selbst erstellten Leistungen notwendigen Ressourcen im Unternehmen nicht mehr benötigt werden und abgebaut wer-

---

<sup>58</sup> Als Leistungen sollen in dieser Arbeit sowohl Sach- als auch Dienstleistungen verstanden werden, die entweder lediglich unternehmensintern genutzt oder auf einem externen Markt abgesetzt werden. In Anlehnung an *Franze, F.* (1998), S. 13 f.; *Sokianos, N.* (1995), S. 29. Zum Zusammenhang von Leistungen als Output des Ressourceneinsatzes eines Unternehmens siehe Kapitel 2.1.3.

<sup>59</sup> Fortan auch als Outsourcing-Partner bezeichnet.

<sup>60</sup> Ähnlich auch *Müller, H.-E. / Prangenberg, A.* (1997a), S. 29; *Müller, H.-E. / Prangenberg, A.* (1997b), S. 5

<sup>61</sup> Vgl. *Baumgarten, H.* (1992), S. 146; *Schneider, M.* (1992), S. 143. Entsprechend diesen Ausführungen setzen einige Autoren die Outsourcing-Entscheidung der Make-or-buy-Entscheidung gleich. So auch *Behme, W.* (1995), S. 1005; *Dillmann, L.* (1996), S. 1; *Meyer, U. / Leuppi, R.* (1992), S. 51.

<sup>62</sup> Siehe hierzu *Bacher, M. R.* (2000), S. 28; *Bühner, R. / Tuschke, A.* (1997), S. 20; *Dibbern, J. / Güttler, W. / Heinzl, A.* (2001), S. 676; *Dillerup, R. / Foschiani, S.* (1996), S. 39; *Eversheim, W. et al.* (1993), S. 82; *Franze, F.* (1998), S. 12; *Horchler, H.* (1996), S. 1; *Hürlimann, W.* (1995), S. 19; *Lamers, S. M.* (1998), S. 11; *Matiaske, W. / Mellewig, T.* (2002), S. 644; *Meckl, R. / Eigler, J.* (1998), S. 101; *Szyperski, N.* (1993), S. 32; *Zahn, E. / Barth, T. / Hertweck, A.* (1998), S. 7; *Zahn, E. / Soehnle, K.* (1995), S. 14 f.

<sup>63</sup> Vgl. *Loh, L. / Venkatraman, N.* (1992a), S. 336.

<sup>64</sup> So auch *Bacher, M. R.* (2000), S. 35; *Lamers, S. M.* (1998), S. 14; *Matiaske, W. / Mellewig, T.* (2002), S. 644.

den können. *Franze* charakterisiert dies als Ersatzkriterium des Outsourcings, das vorliegen muss, damit man von einem Outsourcing sprechen kann.<sup>65</sup>

Weiterhin bedarf es einer Konkretisierung, wann von einem Leistungsbezug von außerhalb des Unternehmens gesprochen werden kann. Als trennscharfes Kriterium bietet sich hierbei die Sphäre des Rechtsträgers eines Unternehmens als Grenze an und somit die entsprechende Gesellschaft oder juristische Person.<sup>66</sup> Eine externe Bezugsquelle bedeutet in diesem Kontext, dass das outsourcende Unternehmen und das externe Unternehmen eigenständige Rechtsträger sind. *Zahn / Barth / Hertweck* sprechen in diesem Zusammenhang vom Kriterium der rechtlichen Selbständigkeit des externen Unternehmens.<sup>67</sup>

Aus diesen Argumentationen lassen sich zwei Kriterien ableiten, die vorliegen müssen, damit ein Outsourcing vorliegt:

- i. Eine Substitution von bisher im Unternehmen erstellten Leistungen durch deren Fremdbezug – bereits als Ersatzkriterium bezeichnet – und
- ii. ein rechtlich selbständiger Anbieter respektive Outsourcing-Partner, von dem die Leistung bezogen wird.

Durch den mit dem Outsourcing verbundenen Fremdbezug bisher im eigenen Unternehmen erstellter Leistungen und den hierdurch bedingten Abbau von Ressourcen stellt das Outsourcing einen Eingriff in die Leistungstiefe eines Unternehmens dar.<sup>68</sup> Unterstellt man, dass ein Outsourcing betrieben wird, um die Wohlfahrt des Unternehmens zu steigern, so lässt sich, ausgehend von der gewählten Definition, aussagen, dass es sich beim Outsourcing um ein Organisationskonzept zur Optimierung der Leistungstiefe handelt.<sup>69</sup>

---

<sup>65</sup> Siehe *Franze, F.* (1998), S. 13.

<sup>66</sup> Vgl. *Franze, F.* (1998), S. 14.

<sup>67</sup> Hierzu siehe *Zahn, E. / Barth, T. / Hertweck, A.* (1999), S. 6.

<sup>68</sup> Zum Begriff „Leistungstiefe“ als Charakterisierung für den Umfang, inwieweit ein Unternehmen Sach- oder Dienstleistung selbst erstellt, siehe ausführlich *Dichtl, E.* (1993), Sp. 3519; *Picot, A.* (1991), S. 337 f. Dies schließt auch solche Sach- und Dienstleistungen ein, die nicht direkt zur Wertschöpfung eines Unternehmens beitragen, also lediglich unternehmensintern verwertet werden. Siehe *Bogaschewsky, R.* (1996), S. 125.

<sup>69</sup> Siehe auch *Bogaschewsky, R.* (1996), S. 125; *Ladensack, K.* (1997), S. 2647; *Lamers, S. M.* (1998), S. 13; *Picot, A. / Maier, M.* (1992), S. 14.

### 2.1.3 Gegenstand des Outsourcings

Beim Outsourcing handelt es sich um einen substituierenden Fremdbezug von Leistungen oder, anders ausgedrückt, um die Nutzung von Ressourcen anderer Unternehmen bei gleichzeitiger Reduzierung der eigenen Ressourcen. Gemäß *Wernerfelt* sind Ressourcen solche materiellen oder immateriellen Vermögenswerte<sup>70</sup>, die nahezu permanent mit einem Unternehmen verbunden sind und dessen Stärken oder Schwächen darstellen. Beispiele für Ressourcen können Maschinen, Qualifikation der Mitarbeiter, Markennamen, technologisches Know-how, effiziente Produktionsprozesse oder das zur Verfügung stehende Kapital eines Unternehmens sein.<sup>71</sup>

Zunächst kann der Ressourceneinsatz als Erstellungsprozess für intern genutzte und für auf dem Absatzmarkt verwertbare Leistungen gekennzeichnet werden. Das Ergebnis des Einsatzes von Ressourcen können jedoch auch Ressourcen in Form von Produkt- und Prozessinnovationen, Produktionsflexibilität, Reaktionsfähigkeit auf Markttrends oder kurze Produktlebenszyklen sein.<sup>72</sup> Diese werden benötigt, um Wettbewerbsvorteile<sup>73</sup> gegenüber Konkurrenten zu erlangen.<sup>74</sup> In diesem Kontext sprechen *Prahalad / Hamel* von Kernkompetenzen eines Unternehmens, die sie als kollektive Erfahrung eines Unternehmens charakterisieren, insbesondere im Hinblick auf dessen Fähigkeit zur Koordination diverser Produktionsfertigkeiten und Integration von multiplen Technologieströmen.<sup>75</sup> Kernkompetenzen sind somit Ressourcen, die Wettbewerbsvorteile gegenüber den Konkurrenzunternehmen darstellen.<sup>76</sup>

---

<sup>70</sup> Der Begriff „Vermögenswert“ soll hierbei weit ausgelegt werden. Er stellt in Anlehnung an die entscheidungsorientierte Werttheorie einen materiellen oder immateriellen Wert dar, der für ein Unternehmen einen subjektiven Nutzen stiftet. Zur entscheidungsorientierten Werttheorie siehe unter anderem *Engels, W.* (1962), S. 3 ff.; *Wöhe, G.* (1997), S. 338 f.

<sup>71</sup> Vgl. *Wernerfelt, B.* (1984), S. 172.

<sup>72</sup> So auch *Dibbern, J. / Güttler, W. / Heinzl, A.* (2001), S. 686.

<sup>73</sup> Wettbewerbsvorteile sind die Ressourcen eines Unternehmens, die nicht oder zumindest für eine bestimmte Zeit nicht von einem anderen Unternehmen, beispielsweise durch Imitation abgebaut werden können. So auch *Schneider, D.* (1997), S. 61.

<sup>74</sup> Hierzu *Grant, R. M.* (1991), S. 117; *Wernerfelt, B.* (1984), S. 173 f.

<sup>75</sup> Vgl. auch *Prahalad, C. K. / Hamel, G.* (1990), S. 79 ff.

<sup>76</sup> Siehe auch *Müller, H.-E. / Prangenberg, A.* (1997b), S. 9 f.; *Schneider, D.* (1997), S. 60 f.; *Szyperski, N. / Schmitz, P. / Kronen, J.* (1993), S. 230; *Zahn, E. / Barth, T. / Hertweck, A.* (1998), S. 48. Allerdings nutzt Schneider eine andere Terminologie als die hier verwendete. So unterscheidet er zwischen Produktionsfaktoren und Ressourcen anstelle von Ressourcen und Kernkompetenzen. Eine weitergehende Definition und Abgrenzung der Kernkompetenzen eines Unternehmens erfolgt in Kapitel 2.1.6.1.



Bei der Frage, welche Leistungen eines Unternehmens durch ein Outsourcing ersetzt werden können und somit auch, welche Ressourcen geeignet erscheinen, abgebaut zu werden, wird in der Literatur häufig auf die Kernkompetenzen als Abgrenzungskriterium abgestellt.<sup>77</sup> Demnach ist ein Outsourcing dann durchführbar, wenn die Ressourcen für das Unternehmen keine Kernkompetenzen darstellen. Hierdurch soll gewährleistet werden, dass die Ertragskraft und somit auch der Fortbestand des Unternehmens nicht gefährdet ist.<sup>78</sup> In diesem Zusammenhang wird die Outsourcing-Entscheidung häufig reduziert auf den parolenhaften Ausspruch: „do what you can do best, and outsource the rest“.<sup>79</sup>

Da die angesprochenen Kernkompetenzen unternehmensspezifisch sind und unter anderem in Abhängigkeit von Branche und Wettbewerbsstrategie eines Unternehmens variieren<sup>80</sup>, kommen grundsätzlich alle möglichen Ressourcen respektive Leistungen für ein Outsourcing in Frage. Dem Outsourcing ist somit eine Ressourcenneutralität inhärent.<sup>81</sup>

#### 2.1.4 Umfang des Outsourcings

Durch den substituierenden Fremdbezug von Leistungen werden Ressourcen im eigenen Unternehmen obsolet und abgebaut. Dieser Abbau kann auf verschiedene Weise erfolgen:

- i. Die Ressourcen werden in ein neu gegründetes Unternehmen überführt.<sup>82</sup>
- ii. Die Ressourcen werden an den Outsourcing-Partner übertragen oder verkauft.

---

<sup>77</sup> Siehe hierzu *Bechtolsheim, M. v.* (1994), S. 14 f.; *Bogaschewsky, R.* (1996), S. 126; *Dibbern, J. / Güttler, W. / Heinzl, A.* (2001), S. 688 f.; *Hürlimann, W.* (1995), S. 19; *Kraemer, W. / Ball, G.* (1995), S. 374; *Meckl, R. / Eigler, J.* (1998), S. 106 f.; *Smith, M. A. / Miltra, S. A. / Narasimhan, S.* (1998), S. 64; *Szyperski, N. / Schmitz, P. / Kronen, J.* (1993), S. 229 f.; *Zahn, E. / Barth, T. / Hertweck, A.* (1998), S. 48 f.; *Zahn, E. / Soehle, K.* (1995), S. 18.

<sup>78</sup> So auch *Mair, F. / Brumann, J.* (1995), S. 59 f.

<sup>79</sup> So auch *Bruch, H.* (1998), S. 39; *Franze, F.* (1998), S. 62; *Kraemer, W. / Ball, G.* (1995), S. 374; *Matiaske, W. / Mellewig, T.* (2002), S. 647; *Müller, H.-E. / Prangenberg, A.* (1997a), S. 242.

<sup>80</sup> Ähnlich auch *Grant, R. M.* (1991), S. 117.

<sup>81</sup> Siehe auch *Matiaske, W. / Mellewig, T.* (2002), S. 647

<sup>82</sup> Es handelt sich hierbei um einen Spezialfall der Ausgliederung, der auch Ausgründung genannt wird.

- iii. Die Ressourcen werden auf andere Weise abgebaut, z. B. Verschrottung von Maschinen oder Entlassung von Mitarbeitern.<sup>83</sup>

Neben der Abgrenzung des Outsourcings nach der Form möglicher institutioneller Einbindungsformen des Outsourcing-Partners lässt sich eine Abgrenzung auch nach dem Umfang eines Outsourcings vornehmen.<sup>84</sup> Der Umfang zielt dabei auf das Ausmaß des Ressourcenabbaus ab, der durch den Fremdbezug der jeweiligen Leistung erreicht werden soll. Häufig wird dabei auf die Funktion der Ressourcen innerhalb eines Unternehmens abgestellt.<sup>85</sup>

Die Organisation und der koordinierte Einsatz von Ressourcen erfüllen im Unternehmen eine bestimmte Aufgabe respektive Funktion.<sup>86</sup> Die Funktionen eines Unternehmens lassen sich als hierarchische Pyramide darstellen, wobei Hauptfunktionen, an der Spitze, aus Teilfunktionen und diese wiederum aus Unterfunktionen bestehen.<sup>87</sup> Abbildung 2-2 verdeutlicht diesen Aspekt.

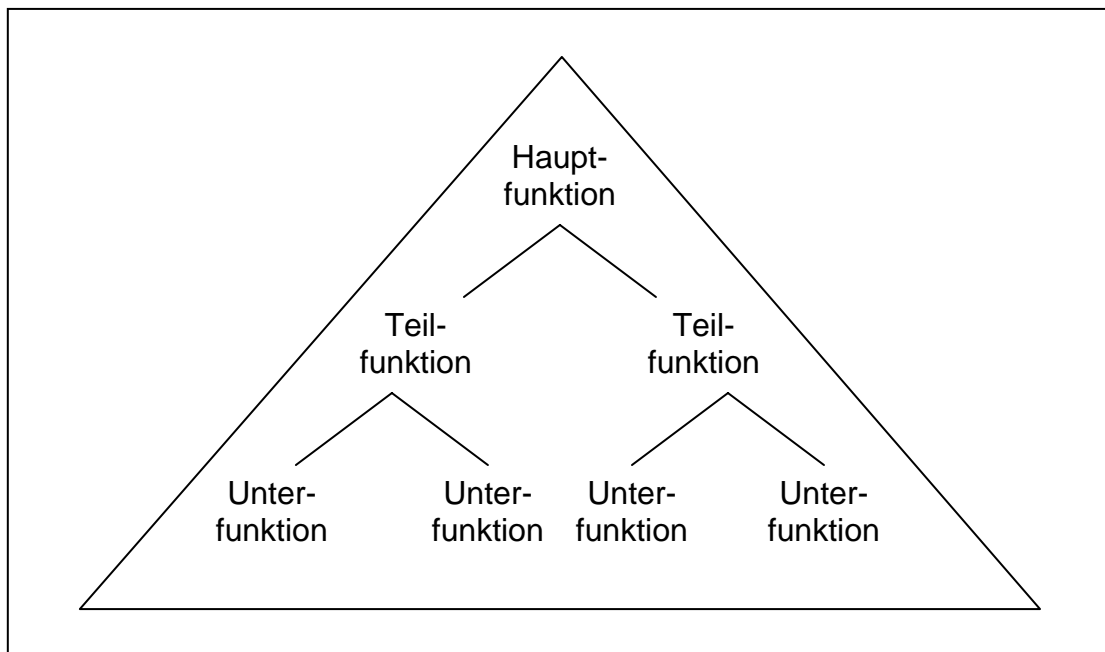
<sup>83</sup> Zu diesen Ausführungen siehe *Franze, F.* (1998), S.16.

<sup>84</sup> *Knüppel / Heuer* nennen eine weitere Form der Diversifizierung nach zeitlichen Aspekten. Dieser Ansatz soll jedoch in dieser Arbeit lediglich genannt und nicht weiter verfolgt werden. Vgl. *Knüppel, L. / Heuer, F.* (1994), S. 336 ff.

<sup>85</sup> Vgl. u. a. *Bacher, M. R.* (2000), S. 56-59; *Bühner, R. / Tuschke, A.* (1997), S. 21; *Dibbern, J. / Güttler, W. / Heinzl, A.* (2001), S. 676; *Horchler, H.* (1996), S. 41-45.; *Matiaske, W. / Mellewigt, T.* (2002), S. 645 f.; *Schott, E.* (1996), S. 51 f.; *Zahn, E. / Barth, T. / Hertweck, A.* (1998), S. 10 f.

<sup>86</sup> Die systematische Anordnung von Ressourcen innerhalb eines Unternehmens lässt sich als Organisationsstruktur oder -form bezeichnen. In Abhängigkeit von der gewählten Organisationsform, z.B. eine Aufbauorganisation als Funktionalorganisation oder Matrixorganisation oder eine Ablauforganisation als Prozessorganisation, werden Ressourcen nach verschiedenen Kriterien zu Organisationseinheiten zusammengefasst, angeordnet und untereinander verbunden. Zu Organisationsformen siehe ausführlich *Heinen, E.* (1991), S. 80-129; *Krüger, W.* (1994), S. 120; *Olfert, K. / Rahn, H.-J.* (2003), S. 105-114. Die so gebildeten Organisationseinheiten erfüllen eine bestimmte Funktion. So auch *Staehele, W. H.* (1999), S. 713-717. Unter Hauptfunktion soll im Rahmen dieser Arbeit die primäre Funktion einer Organisationseinheit verstanden werden. Dabei bildet, in Anlehnung an das Abgrenzungskriterium für die Abteilungsbildung nach der Funktionalorganisation, die hierarchische Ebene unterhalb der Unternehmensleitung die Bezugsgröße für Hauptfunktionen. Siehe hierzu *Braun, G. E. / Beckert, J.* (1992), Sp. 641.

<sup>87</sup> So auch *Bacher, M. R.* (2000), S. 56.



**Abbildung 2-2: Funktionshierarchie**

Hieraus lassen sich grundsätzlich zwei Formen des Outsourcings ableiten, zum einen ein vollständiges, zum anderen ein partielles.<sup>88</sup>

Von einem vollständigen Outsourcing spricht man, wenn durch den substituierenden Fremdbezug einer Leistung eine Hauptfunktion im Unternehmen abgebaut wird. Das bedeutet, dass auch alle hiermit verbundenen Teil- und Unterfunktionen nicht mehr im Unternehmen selbst wahrgenommen werden, sondern durch den Outsourcing-Partner.<sup>89</sup> Das partielle Outsourcing hingegen charakterisiert einen Funktionsabbau unterhalb der Hauptfunktion. Dies kann einzelne oder multiple Teil- oder Unterfunktionen betreffen.<sup>90</sup>

<sup>88</sup> So auch Bacher, M. R. (2000), S. 56; Bühner, R. / Tuschke, A. (1997), S. 21; Matiaske, W. / Mellewigt, T. (2002), S. 646. Das partielle Outsourcing wird in der Literatur auch als selektives Outsourcing bezeichnet. Siehe Dibbern, J. / Güttler, W. / Heinzl, A. (2001), S. 676; Kneuse, B. (1997), 31; Zahn, E. / Barth, T. / Hertweck, A. (1998), S. 10. Diese Bezeichnung erscheint jedoch nicht zweckmäßig und unter Umständen irreführend, da das Outsourcing an sich bereits eine Auswahlentscheidung darstellt. Siehe hierzu Bacher, M. R. (2000), S. 56.

<sup>89</sup> Ähnlich auch Bühner, R. / Tuschke, A. (1997), S. 21; Zahn, E. / Barth, T. / Hertweck, A. (1998), S. 10.

<sup>90</sup> Vgl. auch Bühner, R. / Tuschke, A. (1997), S. 21; Dibbern, J. / Güttler, W. / Heinzl, A. (2001), S. 676.

### 2.1.5 Formen des Outsourcings

Ausgehend von der vorangestellten Definition resultiert aus der Make-or-buy-Entscheidung eine Koordinationsform<sup>91</sup>, die sich auf einem Kontinuum zwischen den gegensätzlichen Ausprägungen hierarchische und Markt-Koordination befindet.<sup>92</sup> Markt-Koordination bedeutet dabei im Extremfall den spontanen Bezug von Leistungen über den Markt. Demgegenüber bedeutet hierarchische Koordination im Extremfall die Eigenerstellung einer Leistung im Unternehmen auf Basis zeitlich unbegrenzter Arbeitsverträge.<sup>93</sup>

Zwischen diesen Ausprägungen existiert ein breites Spektrum an hybriden Formen. *Picot / Maier* nennen als mögliche institutionelle Einbindungsformen zwischen den beiden genannten Extrempositionen die Gründung von Servicegesellschaften, die Kapitalbeteiligung an Unternehmen, eine langfristige vertragliche Bindung und eine kurz- und mittelfristige vertragliche Bindung.<sup>94</sup> Gemeinsam ist diesen Alternativen, dass ihnen zumindest kurzfristige vertragliche Bindungen zugrunde liegen.<sup>95</sup> Differenzierungsmerkmal dieser Alternativen ist der Grad der kapitalmäßigen Verflechtung zwischen dem outsourcenden Unternehmen und dem externen Anbieter der Leistung.

Auf Basis dieses Differenzierungsmerkmals lässt sich eine Zweiteilung der möglichen institutionellen Einbindungsformen des Outsourcing-Partners vornehmen, für die in der deutschsprachigen Literatur die Begriffe „Ausgliederung“ und „Auslagerung“ Verwendung finden. „Ausgliederung“ meint den Bezug von Leistungen von Unternehmen, die rechtlich selbständig sind, mit de-

---

<sup>91</sup> Unter Koordination soll im Folgenden die wechselseitige Abstimmung von Elementen eines Systems verstanden werden, mit dem Zweck, dieses zu optimieren. Das Ziel der Koordination leitet sich dabei von dem Zielsystem des Unternehmens ab. Entsprechend resultiert aus einer Make-or-buy-Entscheidung eine Koordinationsform zwischen den Ausprägungen Eigenerstellung und Fremdbezug. Zur weiteren Vertiefung dieses Themas siehe *Rühli, E.* (1992), Sp. 1165 und die im Folgenden genannte Literatur.

<sup>92</sup> Siehe *Picot, A. / Reichwald, R.* (1994), S. 550.

<sup>93</sup> Vgl. *Picot, A.* (1991), S. 336; *Picot, A. / Reichwald, R. / Wigand, R. T.* (1998), S. 55. Ähnlich auch *Dillmann, L.* (1997), S. 1053 f.

<sup>94</sup> Siehe *Picot, A. / Maier, M.* (1992), S. 16.

<sup>95</sup> So auch *Schätzer, S.* (1999), S. 51.

nen jedoch eine kapitalmäßige Verbindung besteht.<sup>96</sup> Mögliche Ausprägungen einer Ausgliederung sind beispielsweise die Gründung einer Tochtergesellschaft, die Gründung eines Gemeinschaftsunternehmens oder die Kapitalbeteiligung an einem Unternehmen.<sup>97</sup> „Auslagerung“ bedeutet demgegenüber die Übertragung der Verantwortung für den Erstellungsprozess einer Leistung auf ein anderes rechtlich selbständiges Unternehmen<sup>98</sup>, mit dem keine kapitalmäßige Verbindung besteht, so dass eine Koordination der Zusammenarbeit respektive des Bezugs von Leistungen lediglich auf Basis von Verträgen erfolgt.<sup>99</sup>

Sowohl die Ausgliederung als auch die Auslagerung erfüllen die beiden erforderlichen Kriterien für ein Outsourcing.<sup>100</sup> Aufgrund der kapitalmäßigen Verbindung zwischen den beiden Outsourcing-Partnern im Falle der Ausgliederung spricht man auch von einem internen Outsourcing, einem In-House-Outsourcing oder auch Outsourcing im weiteren Sinne. Dagegen wird die Auslagerung als externes Outsourcing oder Outsourcing im engeren Sinne bezeichnet.<sup>101</sup>

Die Abbildung 2-3 soll zum einen den Umfang der institutionellen Einbindungsformen des Outsourcings verdeutlichen und zum anderen die Abgrenzung zur Make-or-buy-Entscheidung darstellen.

---

<sup>96</sup> So auch *Dibbern, J. / Güttler, W. / Heinzl, A.* (2001), S. 676; *Kalaitzis, D. / Kneip, H.* (1997), S. 11; *Schott, E.* (1996), S. 38. Verschiedentlich wird auch von einer Ausgliederung gesprochen, wenn zwar keine rechtliche Verselbständigung stattfindet, jedoch ein Unternehmensbereich oder eine Funktion in Form eines Cost- oder Profit-Centers aus der hierarchischen Organisation eines Unternehmens ausgegliedert wird. Siehe *Hans, L. / Warschburger, V.* (1998), S. 579; *Welge, M. K.* (1987), S. 518. Cost-Center meint dabei die Überführung eines Unternehmensbereichs oder einer Funktion in eine Einheit, die sich verpflichtet, dem Unternehmen die von ihr erstellten Leistungen zu marktüblichen Preisen zu erbringen. Siehe *Roever, M.* (1991), S. 245. Im Vergleich hierzu unterscheidet sich ein Profit-Center grundsätzlich dadurch, dass es seine Leistungen nicht nur dem Unternehmen, sondern auch dem freien Markt zur Verfügung stellt. Siehe *Eversheim, W. et al.* (1993), S. 85. Da beiden das Kriterium der rechtlichen Selbständigkeit fehlt, werden sie im Folgenden undifferenziert der Eigenerstellung untergeordnet. So auch *Heinzl, A.* (1991), S. 39.

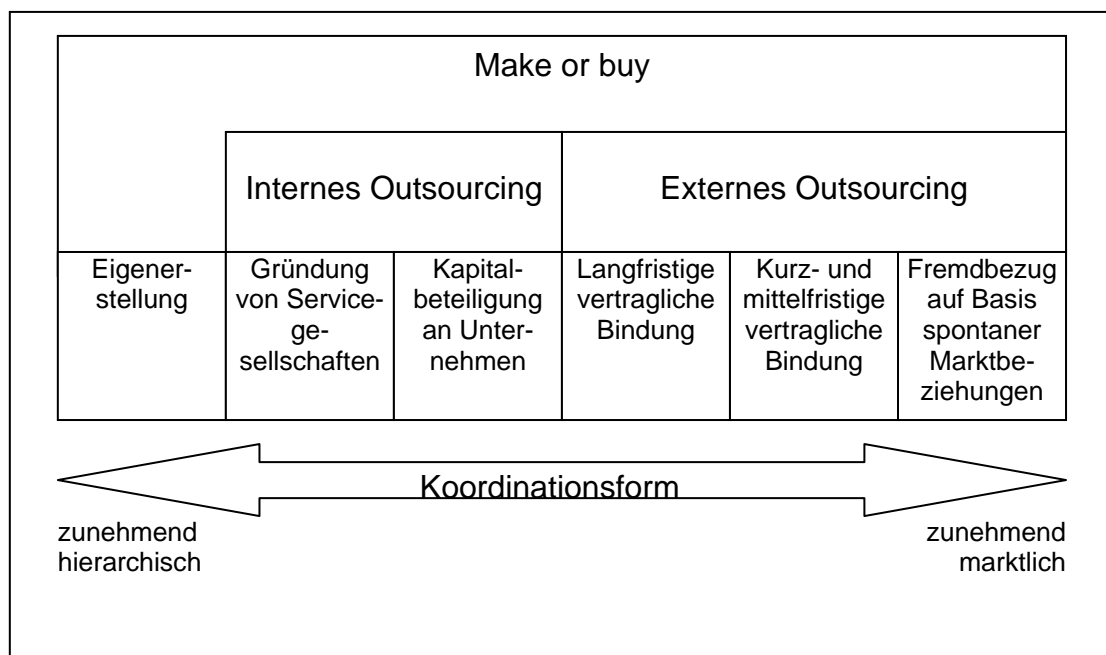
<sup>97</sup> Siehe *Bacher, M. R.* (2000), S. 47-50; *Zahn, E. / Barth, T. / Hertweck, A.* (1998), S. 8.

<sup>98</sup> So auch *Zahn, E. / Soehnle, K.* (1995), S. 18.

<sup>99</sup> Vgl. auch *Behme, W.* (1995), S. 1005; *Esser, W.-M.* (1994), S. 69; *Matiaske, W. / Mellewig, T.* (2002), S. 644.

<sup>100</sup> Andere Autoren teilen diese Auffassung nicht und reduzieren das Outsourcing auf die Auslagerung. So auch *Behme, W.* (1993), S. 292; *Bühner, R. / Tuschke, A.* (1997), S. 21; *Heinzl, A.* (1991), S. 41.

<sup>101</sup> Vgl. auch *Bacher, M. R.* (2000), S. 46 f.; *Bühner, R. / Tuschke, A.* (1997), S. 20; *Franze, F.* (1998), S. 15; *Kraemer, W. / Ball, G.* (1995), S. 377; *Matiaske, W. / Mellewig, T.* (2002), S. 644.



**Abbildung 2-3: Abgrenzung möglicher institutioneller Einbindungsformen des Make or buy und des Outsourcings<sup>102</sup>**

Wie bereits besprochen, bedarf es der Erfüllung beider genannter Kriterien, damit von einem Outsourcing gesprochen werden kann. Das bedeutet, dass die in der Abbildung dargestellten möglichen Koordinationsformen des Outsourcings lediglich die Alternativen abbilden, die das Kriterium der rechtlichen Selbständigkeit hinreichend erfüllen. Darüber hinaus muss auch das Ersatzkriterium erfüllt sein, so dass beispielsweise ein Fremdbezug auf Basis spontaner Marktbeziehungen nur dann als Outsourcing gilt, wenn hierdurch Ressourcen zur Erstellung der betreffenden Leistung im outsourcenden Unternehmen zumindest teilweise abgebaut werden. Jedoch kann auch ein Fremdbezug zur Deckung von Bedarfsspitzen als Outsourcing gelten, wenn hierdurch Erweiterungsinvestitionen respektive eine Ausweitung der Unternehmensressourcen ersetzt beziehungsweise vermieden werden.<sup>103</sup>

### 2.1.6 Konzeptioneller Bezugsrahmen der Outsourcing-Entscheidung

Der folgende Abschnitt beschäftigt sich mit der Gestaltung eines allgemeinen konzeptionellen Bezugsrahmens zur Unterstützung der Outsourcing-Entscheidung unter Berücksichtigung der bereits gewonnenen Erkenntnisse. Dabei gilt es, zunächst einen Ansatz zu finden, der es ermöglicht, das Out-

<sup>102</sup> In Anlehnung an Picot, A. / Maier, M. (1992), S. 16.

<sup>103</sup> Vgl. zu diesen Ausführungen auch Franze, F. (1998), S. 16 f.

sourcing-Potenzial einer Funktion respektive der hierin gebundenen Ressourcen zu beurteilen. Anschließend bedarf es eines geeigneten Ansatzes zur Beurteilung, ob ein Outsourcing für das outsourcende Unternehmen sinnvoll erscheint.

#### 2.1.6.1 Ressourcenbasierter Ansatz

Wie bereits herausgearbeitet wurde, sollte eine Abgrenzung im Hinblick auf eine Beurteilung der Fähigkeit zum Outsourcing anhand der Kernkompetenzen erfolgen. Demnach sollten lediglich solche Funktionen eines Unternehmens einem Outsourcing unterzogen werden, die nicht zu einem Abbau der Kernkompetenzen oder Kernkompetenzpotenziale führen. Dabei wurden Kernkompetenzen definiert als Ressourcen, die einen Wettbewerbsvorteil generieren.<sup>104</sup>

Die bisher aufgezeigte Definition von Ressourcen ist jedoch für eine ausreichende Analyse des Outsourcing-Potenzials zu allgemein gehalten.<sup>105</sup> Barney klassifiziert Ressourcen nach ihrem Ursprung in physical capital resources, organizational capital resources und human capital resources. Physical capital resources sind z.B. Standort, Zugang zu Rohstoffen und Anlagevermögen. Organizational capital resources sind z.B. formelle und informelle Planungsprozesse und Steuerungs- und Koordinationsmechanismen.<sup>106</sup> Human capital resources, auch human resources oder im Deutschen Humankapital oder Humanvermögen genannt<sup>107</sup>, charakterisieren die Gesamtheit jener Leistungspotenziale, welche einem Unternehmen durch seine Mitarbeiter hinsichtlich einer wirtschaftlichen Verwendung zur Verfügung gestellt werden und somit dem jeweiligen Unternehmenszweck dienlich sind.<sup>108</sup> Das Potenzial eines Mitarbeiters wird hierbei sowohl durch erworbene Qualifikationen als auch durch angeborene Fähigkeiten determiniert.<sup>109</sup> Dieser Kategorisierung folgend umfassen die erworbenen Qualifikationen auch die allgemeine, die politische sowie

---

<sup>104</sup> Vgl. Kapitel 2.1.3.

<sup>105</sup> Hierzu siehe Bühner, R. / Tuschke, A. (1997), S. 22.

<sup>106</sup> Siehe hierzu Barney, J. (1991), S. 106.

<sup>107</sup> Vgl. auch Conrads, M. (1974), S. 378 f.; Aschoff, C. (1978), S. 38-48; Fischer-Winkelmann, W. F./Hohl, E. K. (1982), S. 125; Staehle, W. H. (1988), S. 576; Staehle, W. H. (1999), S. 39, 783.

<sup>108</sup> Siehe auch Conrads, M. (1974), S. 378.

<sup>109</sup> Ähnlich Robbers, T. (1993), S. 7-12.

die berufliche Bildung, wobei die berufliche Bildung hinsichtlich des Einflusses auf den Leistungserstellungsprozess von vorrangiger Bedeutung für das Unternehmen ist. Innerhalb der beruflichen Bildung wird weiter differenziert zwischen allgemeinem berufsbezogenem Wissen einerseits, welches ohne Modifikation innerhalb einer Branche oder eines Berufsbildes übertragbar ist, und unternehmens- und bereichsspezifischem Wissen andererseits, welches lediglich innerhalb bestimmter Grenzen übertragbar ist.<sup>110</sup> Verma sieht im Humankapital die bedeutendste Ressource bei der Erstellung von Dienstleistungen.<sup>111</sup>

Neben dieser Klassifizierung von Ressourcen findet sich in der Literatur auch manchmal eine Unterscheidung zwischen „Ressourcen“ und „Fähigkeiten“ eines Unternehmens.<sup>112</sup> „Fähigkeiten“ bezeichnet nach diesem Verständnis die gesammelten Fertigkeiten eines Unternehmens, ihre Ressourcen richtig einzusetzen. Sie können auch als die spezifische Erfahrung eines Unternehmens angesehen werden, ihre Ressourcen effektiv und effizient zu nutzen. Es scheint jedoch sinnvoller, „Fähigkeiten“ mit unter „Ressourcen“ zu subsumieren, und zwar als besondere Form einer intellektuellen oder individuellen Ressource. Daher wird im Folgenden auf eine sprachliche Differenzierung von Ressourcen und Fähigkeiten verzichtet und lediglich von Ressourcen gesprochen.<sup>113</sup>

Zur Beurteilung des Outsourcing-Potenzials von Ressourcen bedarf es überdies einer Bestimmung von Voraussetzungen, die Ressourcen erfüllen müssen, damit sie Kernkompetenzen darstellen können. Nach dem ressourcenbasierten Ansatz von Wettbewerbsvorteilen, im englischen Sprachgebrauch *resource-based theory of competitive advantage* genannt, sind Ressourcen geeignet, Wettbewerbsvorteile zu generieren, wenn sie wettbewerbsrelevant sind<sup>114</sup> und als Wettbewerbsbarrieren gegenüber Konkurrenten genutzt werden können<sup>115</sup>. Der wettbewerbsrelevante Charakter einer Ressource manifestiert sich dabei am Ausmaß seiner Werthaltigkeit. Dabei ist zu berücksichtigen,

---

<sup>110</sup> Ähnlich Robbers, T. (1993), S. 7-12.

<sup>111</sup> Hierzu vgl. Verma, S. B. (1999), S. 575.

<sup>112</sup> Siehe auch Amit, R. / Schoemaker, P. J. H. (1993), S. 35; Grant, R. M. (1991), S. 116 f.

<sup>113</sup> Ähnlich Amit, R. / Schoemaker, P. J. H. (1993), S. 35.

<sup>114</sup> Vgl. Burmann, C. (2002), S. 228.

<sup>115</sup> Siehe auch Bühner, R. / Tuschke, A. (1997), S. 23; Wernerfelt, B. (1984), S. 172.



dass nur Ressourcen, die letztendlich einen Nutzen aus Sicht des Kunden stiften, geeignet sind, Wettbewerbsvorteile zu generieren.<sup>116</sup> Insofern ist die Werthaltigkeit einer Ressource und somit der subjektive Nutzen grundsätzlich aus Sicht des von Seiten des Marktes nachfragenden Kunden zu beurteilen.<sup>117</sup> Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass jedoch nicht nur Ressourcen, die am Markt verwertbare Leistungen erstellen, werthaltig sein können. Das Ausmaß der Werthaltigkeit kann auch bestimmt werden durch den Umfang, in dem die Ressource dazu geeignet ist, die Effektivität und Effizienz des Unternehmens respektive seiner Prozesse zu verbessern.<sup>118</sup>

Damit werthaltige Ressourcen Wettbewerbsbarrieren darstellen können, müssen diesen gemäß *Dierickx / Cool* drei aufeinander abgestimmte Eigenschaften inhärent sein:<sup>119</sup>

- i. Die Nichthandelbarkeit,
- ii. die Unnachahmbarkeit und
- iii. die Nichtsubstituierbarkeit der Ressource.

Eine Ressource ist nicht handelbar, wenn für sie kein Markt existiert. Ein Unternehmen kann demnach nur durch einen unternehmensinternen Erzeugungsprozess an derartige Ressourcen gelangen. Beispiele hierfür sind unternehmensindividuelles Humankapital, die Lieferantenloyalität oder die Forschungs- und Entwicklungsfähigkeiten eines Unternehmens.<sup>120</sup> Die Wirkung der Nichthandelbarkeit einer Ressource als Wettbewerbsbarriere kann jedoch nur dann eintreten, wenn es anderen Unternehmen nicht möglich ist, diese zu imitieren. Dabei bestimmt der Komplexitätsgrad des Ressourcengenerierungsprozesses deren Imitierbarkeit.<sup>121</sup> Darüber hinaus bedarf es einer Nichtsubstituierbarkeit der Ressource durch andere Ressourcen, um die hierdurch generierten Wettbewerbsbarrieren aufrechtzu-erhalten.<sup>122</sup>

---

<sup>116</sup> So auch *Bruck, J.* (1996), S. 246.

<sup>117</sup> Auch so *Pfau, W.* (2001), S. 41.

<sup>118</sup> Hierzu siehe *Bresser, R. K. F.* (1998), S. 306.

<sup>119</sup> Siehe hierzu *Dierickx, I. / Cool, K.* (1989), S. 1506 ff.

<sup>120</sup> Vgl. hierzu *Dierickx, I. / Cool, K.* (1989), S. 1506.

<sup>121</sup> Ähnlich *Bühner, R. / Tuschke, A.* (1997), S. 23; *Dierickx, I. / Cool, K.* (1989), S. 1507 f.; *Prahalad, C. K. / Hamel, G.* (1991), S. 71.

<sup>122</sup> In Anlehnung an *Bühner, R. / Tuschke, A.* (1997), S. 23; *Dierickx, I. / Cool, K.* (1989), S. 1507 f.

Diese vier Eigenschaften von Ressourcen sind jedoch lediglich notwendige Voraussetzungen zur Erlangung von Wettbewerbsvorteilen. Hinreichende Bedingung zur Erlangung von Wettbewerbsvorteilen ist, dass das Unternehmen in der Lage ist, diese Ressourcen schneller und kostengünstiger miteinander zu kombinieren, als es Konkurrenten vermögen. Erst hierdurch können sich die Ressourceneigenschaften sinnvoll ergänzen und Kernkompetenzen eines Unternehmens darstellen.<sup>123</sup> Ein Beispiel hierfür ist die einmalige Fähigkeit Stradivaris, Geigen zu bauen, die bis zur heutigen Zeit nicht imitiert werden konnte.<sup>124</sup>

Nach *Dibbern / Güttler / Heinzl* erfüllen insbesondere unternehmensspezifische Ressourcen die oben genannten Bedingungen.<sup>125</sup> Sie begründen dies damit, dass diese Vermögenswerte eines Unternehmens in einem langjährigen Lernprozess innerhalb des Unternehmens sowie durch einen permanenten Austausch von Know-how und Informationen der Unternehmensbereiche untereinander und mit der Umwelt entstehen oder entstanden sind. Hierdurch bedingt ist dieser Prozess für Außenstehende nur schwer nachvollziehbar und erlernbar.<sup>126</sup> Ein Abbau solcher Ressourcen würde entsprechend diesen Ausführungen zu einem Abbau von Kernkompetenzen oder -potenzialen führen und erscheint deshalb unvorteilhaft.<sup>127</sup> Überdies sind Ressourcen mit hoher Unternehmensspezifität grundsätzlich dadurch charakterisiert, dass sie innerhalb des Unternehmens tief verwurzelt sind. *Bacher* sieht deshalb mit dem Kriterium der Unternehmensspezifität das Ausmaß beschrieben, inwieweit der Nutzenbeitrag einer Ressource von ihrer Verankerung innerhalb des Unternehmens abhängt. Eine hohe Unternehmensspezifität bedeutet dementsprechend, dass diese Ressource lediglich innerhalb des Unternehmenskontextes ihren Nutzen erbringen kann.<sup>128</sup> Hierdurch wird die Unternehmensspezifität einer Ressource zusätzlich als Eignungskriterium zur Beurteilung des Outsourcing-Potenzials verdeutlicht. Für den Betrachtungsgegenstand Dienstleistungen lässt sich unter Bezugnahme auf Kapitel 2.1.1 folgern, dass die Unter-

---

<sup>123</sup> Siehe *Bühner, R. / Tuschke, A.* (1997), S. 23; *Prahalad, C. K. / Hamel, G.* (1991), S. 81.

<sup>124</sup> Vgl. *Schneider, D.* (1997), S. 44.

<sup>125</sup> Zur Spezifität von Ressourcen und Fähigkeiten siehe auch Kapitel 2.1.6.2.

<sup>126</sup> So auch *Dibbern, J. / Güttler, W. / Heinzl, A.* (2001), S. 686 f.

<sup>127</sup> In Anlehnung an *Szyperski, N. / Schmitz, P. / Kronen, J.* (1993), S. 230.

<sup>128</sup> Siehe hierzu *Bacher, M. R.* (2000), S. 139.

nehmensspezifität im weiten Umfang durch die notwendige Wissensintensität der Dienstleistung bestimmt wird. Da Dienstleistungen primär der Ressource Humanvermögen bedürfen, lässt sich ableiten: Je stärker bei einer Dienstleistung unternehmens- oder bereichsspezifisches Wissen notwendig ist, desto höher ist der Grad der Unternehmensspezifität der Dienstleistung, weshalb grundsätzlich ein Outsourcing dieser Dienstleistung abzulehnen ist.<sup>129</sup>

Man kann davon ausgehen, dass auch der Markt grundsätzlich in der Lage ist, aus Vergangenen zu lernen und eigene Ressourcen zu entwickeln, die dann vom Unternehmen als komplementäre Ressourcen nutzbar sind. Das Unternehmen wird jedoch nicht auf eine Marktlösung zurückgreifen, solange die eigenen Ressourcen dieser nicht unterlegen sind oder, anders ausgedrückt, so lange die eigenen Ressourcen keine Defizite oder Kompetenzlücken aufweisen, die vermittels eines Fremdbezugs geschlossen werden können.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Outsourcing-Fähigkeit einer Ressource vom Grad ihrer Unternehmensspezifität und ihrer auszumachenden Defizite abhängt.<sup>130</sup>

#### 2.1.6.2 Transaktionskostenansatz

Im Anschluss an die Beurteilung des Outsourcing-Potenzials stellt sich die Frage nach der Vorteilhaftigkeit einer Outsourcing-Entscheidung. Nachfolgend soll die Beurteilung der Outsourcing-Entscheidung aus Sicht des Transaktionskostenansatzes erfolgen,<sup>131</sup> wobei auf die Erkenntnisse aus der Beurteilung des Outsourcing-Potenzials zurückgegriffen werden soll.

Der Transaktionskostenansatz wurde von Coase<sup>132</sup> als Erklärungsansatz für das Vorhandensein von Unternehmen entwickelt und insbesondere durch die Arbeiten von *Williamson* weiterentwickelt.<sup>133</sup> Unter Transaktionen versteht man die Veräußerung oder den Erwerb von Eigentum, Besitz und anderen Rechten

---

<sup>129</sup> Siehe hierzu *Schneider, T.* (2001), S. 258. Der Autor benutzt bei seiner Aussage jedoch die Begriffe „implizites“, dem das unternehmens- und bereichsbezogene Wissen untergeordnet werden kann, und „explizites Wissen“, wozu auch das berufsbezogene Wissen zählt.

<sup>130</sup> Vgl. hierzu *Cheon, M. J. / Grover, V. / Teng, J. T. C.* (1995), S. 211 f.

<sup>131</sup> So auch *Ossadnik, W. / Dorenkamp, A. / Ellinghorst, A.* (2000), S. 870.

<sup>132</sup> Vgl. *Coase, R. H.* (1937), S. 386-405.

<sup>133</sup> Vgl. *Dibbern, J. / Güttler, W. / Heinzl, A.* (2001), S. 682; *Lamers, S. M.* (1998), S. 190; *Williamson, O. E.* (1988), S. 568; *Theuvsen, L.* (1997), S. 972.

zwischen Wirtschaftssubjekten, denen in irgendeiner Form eine vertragliche Absprache vorausgeht.<sup>134</sup> Dabei werden durch diese Transaktionen Kosten verursacht.<sup>135</sup> Diese Kosten werden definiert als komparative Kosten der Planung, Ausgestaltung und Überwachung von Transaktionen.<sup>136</sup> Da Transaktionen sowohl innerhalb eines Unternehmens als auch zwischen unabhängig voneinander agierenden Wirtschaftssubjekten entstehen können, differenziert der Transaktionskostenansatz die bereits in Kapitel 2.1.5 dargestellten Koordinationsformen zwischen den extremen Ausprägungen hierarchische und marktliche Koordination zur Steuerung von Transaktionen beziehungsweise des hiermit verbundenen Leistungserstellungsprozesses.<sup>137</sup> Dabei ist die Koordinationsform zu wählen, für die die geringsten Transaktionskosten anfallen.<sup>138</sup> Insofern erscheint der Transaktionskostenansatz auch geeignet, als Entscheidungshilfe für den Spezialfall einer Make-or-buy-Entscheidung, eben das Outsourcing, zu fungieren.<sup>139</sup>

Ursache respektive Voraussetzung für das Entstehen von Transaktionskosten ist gemäß *Williamson* die Annahme, dass das Verhalten der Wirtschaftssubjekte sowohl durch eine begrenzte Rationalität bei der Entscheidungsfindung als auch durch Opportunismus gekennzeichnet ist.<sup>140</sup> Ein rational handelnder Entscheidungsträger trifft eine Entscheidung zur Lösung von strukturierten und ausformulierten Problemen auf der Basis vollkommener Informationen, die ihm erlauben, die optimale aus allen möglichen Lösungsalternativen zu selektieren.<sup>141</sup> Die begrenzte Rationalität besagt nun, dass dem Entscheidungsträger Grenzen gesetzt sind. So ist er meist nicht in der Lage, komplexe Problemstellungen als Ganzes zu erfassen und auszuformulieren, noch ist er in der Lage, alle möglichen Informationen zu sammeln, um eine optimale Lösung zu fin-

---

<sup>134</sup> Siehe *Commons, J. R.* (1931) S. 652; *Loh, L.* (1994), S. 74.

<sup>135</sup> So auch *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 32.

<sup>136</sup> Siehe *Williamson, O. E.* (1981a), S. 552 f. Auch *Ang, S. / Cummings, L. L.* (1997), S. 239.

<sup>137</sup> Vgl. *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 32 f.

<sup>138</sup> Siehe *Ang, S. / Straub, D. W.* (1998), S. 537; *Bäumer, C. et al.* (1994), S. 263; *Dibbern, J. / Güttler, W. / Heinzl, A.* (2001), S. 690 ff.; *Nam, K. et al.* (1996), S. 37.

<sup>139</sup> Vgl. *Cheon, M. J. / Grover, V. / Teng, J. T. C.* (1995), S. 213; *Jurison, J.* (1995), S. 240 f.; *Knolmayer, G.* (1993), S. 74.

<sup>140</sup> So auch *Dibbern, J. / Güttler, W. / Heinzl, A.* (2001), S. 682; *Dillmann, L.* (1997), S. 1050; *Williamson, O. E.* (1975), S. 21 u. 26; *Williamson, O. E.* (1991), S. 79.

<sup>141</sup> Vgl. *Staehle, W. H.* (1999), S. 519 f.

den.<sup>142</sup> *Williamson* geht deshalb davon aus, dass es nur möglich ist, unvollständige Verträge zu schließen. Dieser Umstand ist dann zu vernachlässigen, wenn die Vertragsparteien einander vollkommenes Vertrauen entgegenbringen.<sup>143</sup> Hiervon kann in der Realität jedoch nicht ausgegangen werden. Vielmehr versuchen die Vertragspartner, durch opportunistisches Verhalten den eigenen Nutzen aus der Vertragsbeziehung zu maximieren.<sup>144</sup> Dies beinhaltet, dass die Wirtschaftssubjekte zur Mehrung des eigenen Nutzens auch zur Falschaussage und zum Wortbruch bereit sind.<sup>145</sup> In diesem Zusammenhang ist *Williamson* der Meinung, dass die Gefahr des opportunistischen Verhaltens innerhalb einer hierarchischen Koordination aufgrund des Autoritätsprinzip geringer ausfällt als bei einer marktlichen Koordination.<sup>146</sup> Bei einem Aufeinandertreffen dieser Verhaltensweisen auf bestimmte Umweltzustände kann hieraus ein Versagen des Marktmechanismus entstehen, der dazu führt, dass die vermeintlich günstiger erscheinende Koordinationsform gewählt wird.<sup>147</sup> Innerhalb von Transaktionen sind deshalb die Wirtschaftssubjekte bemüht, Unsicherheiten über das Verhalten des anderen sowie über den Wert der erwarteten Leistung zu minimieren.<sup>148</sup> Die Einholung der hierfür notwendigen Informationen sowie die Ausgestaltung eines adäquaten Vertrages verursachen Kosten,<sup>149</sup> deren Höhe gemäß *Williamson* durch diverse Determinanten respektive Einflussgrößen beeinflusst wird.

---

<sup>142</sup> Hierzu *Simon, H. A.* (1957), S. 198; *Williamson, O. E.* (1981b), S. 1545; *Williamson, O. E.* (1993), S. 458.

<sup>143</sup> So auch *Lacity, M. C. / Willcocks, L. P.* (1995), S. 207; *Williamson, O. E.* (1975), S. 26.

<sup>144</sup> Siehe *Williamson, O. E.* (1981a), S. 554.

<sup>145</sup> Auch so *Nagengast, J.* (1997), S. 189.

<sup>146</sup> Vgl. auch *Williamson, O. E.* (1994), S. 325. Im Gegensatz dazu sehen *Alchian / Demsetz* keinen Beweis für die Annahme einer stärkeren Autorität einer hierarchischen gegenüber einer marktlichen Koordinationsform. Vgl. *Alchian, A. / Demsetz, H.* (1972), S. 777.

<sup>147</sup> Siehe Ausführlicher *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 33 f.

<sup>148</sup> Vgl. *McLellan, K. / Marcolin, B. L. / Beamish, P. W.* (1995), S. 299; *Picot, A.* (1982), S. 270.

<sup>149</sup> Siehe auch *Nelson, P. / Richmond, W. / Seidmann, A.* (1996), S. 30 f.

Der bedeutendste Einflussfaktor ist dabei die Spezifität von Ressourcen<sup>150</sup>, die bei der jeweiligen Transaktion involviert sind.<sup>151</sup> Die Spezifität der Ressourcen gibt dabei den Grad wieder, inwieweit diese einer anderen Verwendung oder einem anderen Nutzer zukommen können, ohne ihren produktiven Wert zu verlieren.<sup>152</sup> Die Spezifität ist dabei umso größer, je höher die Zweckgebundenheit der Ressourcen ist. Eine hohe Spezifität wiederum impliziert, dass die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Abhängigkeitsverhältnis stehen, da eine Vertragsauflösung dazu führt, dass die Transaktionskosten in Form von getätigten spezifischen Investitionen in die Transaktion verloren gehen respektive durch die Suche und Gestaltung eines neuen Vertragsverhältnisses erneut anfallen.<sup>153</sup>

Unsicherheit ist ein weiterer Einflussfaktor für die Transaktionskosten. Dabei kann unterteilt werden zwischen Umwelt- und Verhaltensunsicherheit.<sup>154</sup> Umweltunsicherheit drückt die Anzahl und das Ausmaß nicht vorhersehbarer Umweltveränderungen aus, während Verhaltensunsicherheit in erster Linie auf die Unsicherheit über das Ausmaß des opportunistischen Verhaltens des Vertragspartners abzielt.<sup>155</sup> Mit zunehmender Komplexität der Transaktion wird die Unsicherheit, insbesondere in Bezug auf Zustand und Gestaltungsparameter der Transaktion, erhöht.<sup>156</sup> Zur Reduzierung der Unsicherheiten und des hiermit verbundenen Risikos bedarf es eines umfangreichen Aufwands und somit

<sup>150</sup> Williamson benutzt den Begriff „asset specificity“, die er unter anderem in Standortspezifität (site specificity), Anlagenspezifität (physical asset specificity) und Humankapitalspezifität (human asset specificity) unterteilt. Siehe hierzu *Billeter, T.* (1995), S. 57; *Eigler, J.* (1996), S. 40; *Lacity, M.C. / Hirschheim, R.* (1993), S. 28 f.; *Williamson, O. E.* (1990b), S. 62, 108 f. Es handelt sich somit – gemäß der in dieser Arbeit dargelegten Definition – um die Ressourcen eines Unternehmens. Aus diesem Grund wird in diesem Zusammenhang der Begriff „asset“ gleichgesetzt mit dem Begriff „Ressource“.

<sup>151</sup> Siehe auch *Dibbern, J. / Güttler, W. / Heinzl, A.* (2001), S. 682; *Dillmann, L.* (1996), S. 31; *Lamers, S. M.* (1998), S. 192.

<sup>152</sup> So auch *Ang, S. / Cummings, L. L.* (1997), S. 239; *Poppo, L. / Zenger, T.* (1998), S. 856; *Williamson, O. E.* (1990a), S. 142 f. Die Spezifität im Rahmen des Transaktionskostenansatzes ist somit ähnlich der beschriebenen Unternehmensspezifität im Rahmen der resource-based theory. Beide Ansätze verfolgen jedoch unterschiedliche Ziele. Während die resource based theory handelbare und nicht handelbare Leistungen beziehungsweise Ressourcen zu selektieren versucht, ist der Transaktionskostenansatz bemüht, die Vorteilhaftigkeit der geeignetsten Koordinationsform von handelbaren Leistungen beziehungsweise Ressourcen aufzuzeigen. In Anlehnung an *Dibbern, J. / Güttler, W. / Heinzl, A.* (2001), S. 690.

<sup>153</sup> Vgl. hierzu *Eigler, J.* (1996), S. 40.

<sup>154</sup> So auch *Windsperger, J.* (1996), S. 966.

<sup>155</sup> So auch *Williamson, O. E.* (1990a), S. 143 f.

<sup>156</sup> Vgl. auch *Ang, S. / Cummings, L. L.* (1997), S. 239; *Schätzer, S.* (1999), S. 70.

Transaktionskosten für Informationsgewinnung und Vertragsgestaltung.<sup>157</sup> Dies führt dazu, dass bei hoher Unsicherheit eine hierarchische Koordination günstiger erscheint.<sup>158</sup>

Die dritte Determinante ist die Häufigkeit. Hierunter wird die Häufigkeit verstanden, mit der eine Transaktion wiederholt wird.<sup>159</sup> Eine hohe Häufigkeit kann dabei die Realisierung von Lern- und Erfahrungskurveneffekten bedingen, die Vertrauensbasis zwischen den agierenden Wirtschaftssubjekten verbessern, den Spezialisierungsgrad bestimmter Transaktionsaspekte erhöhen und zu einer schnelleren Amortisation der Anlaufkosten führen.<sup>160</sup> Des Weiteren lässt sich nur ab einer gewissen Häufigkeit einer Transaktion ein Anbieter über den Markt finden, insbesondere dann, wenn für eine Transaktion hohe Einmalinvestitionen nötig sind. Da diese Effekte sowohl bei einer hierarchischen als auch bei einer marktlichen Koordinationsform eintreten, dient die Determinante Häufigkeit lediglich dazu, die auf Basis der anderen Determinanten gewonnenen Erkenntnisse zu verstärken oder abzuschwächen.<sup>161</sup> Dies ist auch der Grund, weshalb in der Literatur die Häufigkeit als eigenständige Determinante der Transaktionskosten vielfach außen vor bleibt.<sup>162</sup> Dennoch kann unterstellt werden, dass erst ab einer gewissen Häufigkeit die Wahl einer hie-

---

<sup>157</sup> Siehe Aubert, B. A. / Rivard, S. / Patry, M. (1996), S. 53 f.; Williamson, O. E. (1975), S.23.

<sup>158</sup> Siehe hierzu Dillmann, L. (1996), S. 32 f.; Lamers, S. M. (1998), S. 193.

<sup>159</sup> Vgl. Billeter, T. (1995), S. 57; Lacity, M.C. / Hirschheim, R. (1993), S. 28; Williamson, O. E. (1979), S. 239.; Williamson, O. E. (1990b), S. 69.

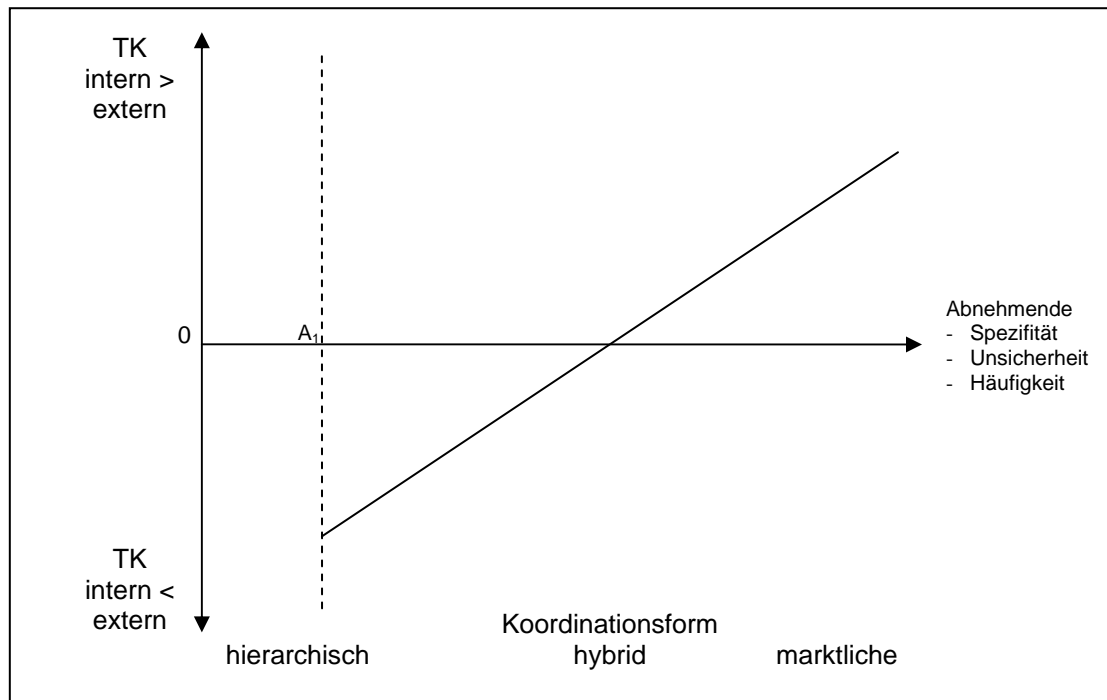
<sup>160</sup> Siehe hierzu Lamers, S. M. (1998), S. 193; Picot, A. (1984), S. 272; Schätzer, S. (1999), S. 71; Williamson, O. E. (1984), S. 206 ff.

<sup>161</sup> Hierzu siehe Wißkirchen, F. (1999), S. 309.

<sup>162</sup> So auch Dillmann, L. (1996), S. 33 f.; Picot, A. (1991), S. 347.

rarchischen Koordinationsform zweckmäßig erscheint, um insbesondere Fixkostensenkungseffekte zu nutzen.<sup>163</sup>

In Abhängigkeit vom Ausprägungsgrad der Determinanten ist entsprechend eine hierarchische, marktliche oder hybride Koordinationsform zu wählen; dabei gilt es, auch, eine wechselseitige Beeinflussung der Determinanten zu berücksichtigen.<sup>164</sup> Die nachfolgende Abbildung 2-4 verdeutlicht diese Aspekte.



**Abbildung 2-4: Koordinationsform in Abhängigkeit von den Transaktionskosten<sup>165</sup>**

Der Punkt  $A_1$  beschreibt dabei, unter Berücksichtigung der im vorherigen Kapitel beschriebenen resource based theory, eine Leistung, die als gegenwärtige

<sup>163</sup> So auch Dillmann, L. (1996), S. 33; Poppo, L. / Zenger, T. (1998), S. 861. Neben den drei genannten erweitert Picot den Kreis der Einflussgrößen auf die Transaktionskosten um die strategische Bedeutung einer Transaktion. Hierunter ist die gegenwärtige und zukünftige Bedeutung einer unternehmensinternen Transaktion beziehungsweise Leistungserstellung zu verstehen, Wettbewerbsvorteile darzustellen oder zu generieren. Je höher die strategische Bedeutung ist, desto höher sind die Transaktionskosten für einen Bezug dieser Leistung über den Markt. Eine hohe strategische Bedeutung bedingt somit eine Beibehaltung der hierarchischen Koordinationsform. Strategisch bedeutende Leistungen sind gemäß Picot in aller Regel auch unternehmensspezifisch, so dass die strategische Bedeutung einer Leistung von der Spezifität der eingesetzten Ressourcen abhängt oder zumindest von ihr maßgeblich beeinflusst wird. Weiterhin wurde bereits ausgeführt, dass Leistungen beziehungsweise die zur Erstellung dieser Leistungen eingesetzten Ressourcen nicht für ein Outsourcing in Frage kommen, wenn sie gegenwärtige oder zukünftige Wettbewerbsvorteile eines Unternehmens darstellen. Aus diesen Gründen wird auf eine separate Berücksichtigung dieser Determinante verzichtet beziehungsweise wird diese der Spezifität zugeordnet. Siehe hierzu Picot, A. (1982), S. 21.

<sup>164</sup> So auch Schätzer, S. (1999), S. 70 ff.

<sup>165</sup> In Anlehnung an Dibbern, J. / Güttler, W. / Heinzl, A. (2001), S. 691.



oder zukünftige Kernkompetenz einzustufen ist und für die per definitionem eine hierarchische Koordinationsform zu wählen ist.

Der Transaktionskostenansatz ist jedoch nicht ohne Kritik zu betrachten. Ein in der Literatur häufig angebrachter Kritikpunkt an ihm ist die Schwierigkeit der Quantifizierung der Transaktionskosten. In dieser Unschärfe liegt andererseits auch wieder ein Vorteil dieses Ansatzes. Anstelle der mitunter schwer zu ermittelnden Kosten<sup>166</sup> tritt die Beurteilung der Ausprägungen von Einflussfaktoren.<sup>167</sup> Ebenso ist eine Definition und trennscharfe Abgrenzung der Koordinationsformen untereinander als auch bei der Selektion einer geeigneten Koordinationsform in Abhängigkeit von den jeweiligen Ausprägungen der Determinanten schwierig und wird in der Literatur uneinheitlich aufgefasst.<sup>168</sup> Dennoch erscheint der Transaktionskostenansatz geeignet zur Analyse von Outsourcing-Entscheidungen in Abhängigkeit von den Ausprägungen der beschriebenen Determinanten.<sup>169</sup>

### **2.1.6.3 Mikroökonomische Vor- und Nachteile eines Outsourcings als Einflussgrößen auf die Outsourcing-Entscheidung**

Dem Transaktionskostenansatz liegt die Annahme zugrunde, dass die für eine Transaktion verfügbaren Alternativen vergleichbar sind und eine Entscheidung für eine Alternative lediglich auf Basis der Transaktionskosten zu treffen ist.<sup>170</sup> Von wirklich vergleichbaren Alternativen, im Sinne einer Identität von Menge, Art und Qualität, kann aber nicht grundsätzlich ausgegangen werden. Die in der Literatur aufgeführten mikroökonomischen Vor- und Nachteile einer Outsourcing-Entscheidung beruhen auf dem Umstand, dass die extremen Alternativen hierarchische Koordination respektive Eigenerstellung und marktliche Koordination respektive Fremdbezug eben nicht identisch und somit nicht ohne weiteres austauschbar sind. Bei Vorliegen einer Unvergleichbarkeit der Alternativen gilt es, deshalb zu berücksichtigen, dass Maßnahmen erforderlich

---

<sup>166</sup> Siehe hierzu Kapitel 2.1.6.3.2.1.

<sup>167</sup> Jedoch bleibt anzumerken, dass auch die Ermittlung der Ausprägung der Determinanten nicht ohne Probleme behaftet ist. Siehe hierzu Kapitel 2.3.3.1.

<sup>168</sup> Zur Kritik am Transaktionskostenansatz siehe ausführlich *Dillmann, L.* (1996), S. 43-48; *Eigler, J.* (1996), S. 49 ff.; *Poppo, L. / Zenger, T.* (1998), S. 859 f.; *Schneider, D.* (1985), S. 1238-1243.; *Schreyögg, G.* (1988), S. 153 f.

<sup>169</sup> Siehe auch *Dillmann, L.* (1997), S. 1048 f.; *Kraemer, W. / Ball, G.* (1995), S. 386; *Picot, A. / Maier, M.* (1992), S. 22; *Rüdiger, M.* (1998), S. 34.

<sup>170</sup> Vgl. auch *Rüdiger, M.* (1998), S. 33.

wären, um die Vergleichbarkeit herzustellen. Diese Maßnahmen würden im Sinne des dargestellten Ansatzes Transaktionskosten verursachen.<sup>171</sup>

Ferner gilt es zu bedenken, dass im Rahmen des Transaktionskostenansatzes die Berücksichtigung von mikroökonomischen Kostenvorteilen und -nachteilen der Leistungserstellung nur unzureichend erfolgt.<sup>172</sup> Dies wiegt umso schwerer, als unter Umständen erhebliche Unterschiede zwischen den Leistungserstellungskosten einer Eigenerstellung oder eines Fremdbezugs bestehen können.<sup>173</sup>

Da das Outsourcing ein Organisationskonzept zur Optimierung der Leistungstiefe eines Unternehmens darstellt, resultiert die Motivation zu einem Outsourcing somit grundsätzlich aus der Intention einer Verbesserung der jeweiligen Unternehmenssituation. Gegenstand des folgenden Gliederungspunktes ist es, einen Überblick zu geben über die in der Literatur diskutierten Motive für ein Outsourcing, d.h. die für ein Unternehmen mit einem Outsourcing verbundenen Vorteile oder Chancen.<sup>174</sup> Mit einem Outsourcing können jedoch auch Risiken verbunden sein, die im ungünstigsten Fall weit reichende Auswirkungen auf die Wettbewerbsfähigkeit eines Unternehmens haben können. Deshalb sollen anschließend die in der Literatur diskutierten wesentlichen monetären und nichtmonetären Nachteile respektive Risiken eines Outsourcings dargestellt werden.<sup>175</sup> Dabei wird unterstellt, dass sich diese Vor- und Nachteile wie folgt auf die Transaktionskosten auswirken: Die Vorteile eines Outsourcings

---

<sup>171</sup> Diese Ausführungen sind angelehnt an *Nagengast, J.* (1997), S. 213 ff.

<sup>172</sup> So werden die Leistungserstellungskosten mitunter definitorisch ausgeklammert, vgl. *Eigler, J.* (1996), S. 46, oder sie werden einer oder mehreren der genannten drei Determinanten des Ansatzes untergeordnet, siehe hierzu beispielsweise *Picot, A.* (1992), S. 115 f.; *Picot, A.* (1993), Sp. 4199 f., oder die Leistungserstellungskosten der Alternativen werden als gleich vorausgesetzt, auch so *Diemer, H.* (1995), S. 47.

<sup>173</sup> So auch *Nagengast, J.* (1997), S. 202.

<sup>174</sup> Da die Motive und Risiken eines Outsourcings unternehmensspezifisch sind, ist eine vollständige Darstellung möglicher Motive und Risiken unmöglich. Nachfolgend sollen in der Literatur häufig dargestellte und diskutierte Motive und Risiken erläutert werden, um einen Überblick über die Vielschichtigkeit der Thematik zu geben. Umfangreiche Aufzählungen und teilweise Erläuterungen zu Chancen beziehungsweise Motiven und Risiken eines Outsourcing finden sich beispielsweise bei *Bacher, M. R.* (2000), S. 64-71; *Lammers, S. M.* (1998), S. 84-120; *Zahn, E. / Soehnle, K.* (1995), S. 28 f.

<sup>175</sup> Dabei ist zu berücksichtigen, dass beispielsweise nichtmonetäre Eigenschaften die monetären Vor- und Nachteile beeinflussen. So ist für den zu zeigenden Vorteil eines Outsourcings im Sinne einer Flexibilisierung der Fixkosten eine Voraussetzung, dass der externe Dienstleister flexibler auf Nachfrageschwankungen reagieren kann. Eine separate Berücksichtigung des Outsourcing-Vorteils Flexibilität des externen Dienstleisters erfolgt zur Vermeidung unnötiger Redundanz nicht.

stellen Ungleichgewichte zugunsten einer marktlichen Koordinationsform dar. Sie bewirken, dass sich die Transaktionskosten einer hierarchischen Lösung zur Herstellung der Vergleichbarkeit erhöhen. Komparative Vorteile einer hierarchischen Lösung stellen demgegenüber die Nachteile eines Outsourcings dar, deren Reduzierung mit einer Erhöhung der Transaktionskosten der marktlichen Koordination verbunden wäre.<sup>176</sup>

---

<sup>176</sup> Siehe hierzu *Nagengast, J.* (1997), S. 213 f.

### 2.1.6.3.1 Motive eines Outsourcings

Grundsätzlich lassen sich die in der Literatur dargestellten Vorteile respektive Motive eines Outsourcings den nachfolgend genannten Klassen zuordnen:<sup>177</sup>

- Kostensenkung
- Konzentration auf Kernkompetenzen
- Leistungsverbesserung
- Finanzierungsvorteile
- Risikoverlagerung

Diese Kategorien des Outsourcings sollen nachfolgend skizziert werden.

#### 2.1.6.3.1.1 Kostensenkung

Als Kosten bezeichnet man den zur Erstellung von Leistungen innerhalb eines Unternehmens verursachten Güterverzehr<sup>178, 179</sup>. Beim substituierenden Fremdbezug vermittelt das Outsourcings werden Kosten, die durch die Erstellung von Leistungen entstehen, in Preise für den Bezug von Leistungen von außerhalb des Unternehmens transformiert.<sup>180</sup> Damit hieraus eine Motivation für ein Outsourcing erwächst, muss dieser Transformationsprozess zu einem Vorteil für das outsourcende Unternehmen führen.

Damit durch ein Outsourcing Kosten gesenkt werden können, muss grundsätzlich eine Bedingung erfüllt sein: Unterstellt man, dass der Outsourcing-Partner nach dem erwerbswirtschaftlichen Prinzip der Gewinnmaximierung handelt, und somit seine Leistungen mit einem Gewinnaufschlag anbietet, dann muss er in der Lage sein, die Leistung zu geringeren Kosten herzustellen, als das outsourcende Unternehmen es vermag, und bereit sein, diese Kostenvorteile zumindest teilweise an das outsourcende Unternehmen weiterzugeben.<sup>181</sup> Es werden in der Literatur diverse Gründe dafür genannt, warum der Outsourcing-

---

<sup>177</sup> Vgl. hierzu auch *Matiaske, W. / Mellewigt, T.* (2002), S. 646-649.

<sup>178</sup> Güter können Real-, Nominal- und Informationsgüter sein, wobei die Realgüter sich differenzieren lassen in materielle Güter, wie z.B. Maschinen und Werkstoffe, sowie immaterielle Güter, wie z.B. Dienstleistungen. Vgl. hierzu *Jórasz, W.* (2003), S. 35.

<sup>179</sup> Siehe hierzu *Rollwage, N.* (1998), S. 6 f.

<sup>180</sup> Vgl. hierzu *Schneider, H.* (1994b), S. 31.

<sup>181</sup> Vgl. hierzu *Esser, W.-M.* (1994), S. 70; *Wysocki, K. v.* (1961), S. 38.

Partner gegenüber dem outsourcenden Unternehmen Kostenvorteile erzielen kann. Dies soll nachfolgend anhand von Kostensenkungsmöglichkeiten und anhand einer Variabilisierung von Fixkosten sowie einer Erhöhung der Transparenz von Kosten verdeutlicht werden.

Einer der Gründe, die in der Literatur genannt werden, warum ein Outsourcing Kostensenkungsmöglichkeiten bietet, ist, dass die Erstellung der Leistung durch den Outsourcing-Partner kostengünstiger geschieht, weil dieser Skalenerträge, auch *economies of scale* genannt, nutzbar machen kann.<sup>182</sup>

Hierbei wird unterstellt, dass der Outsourcing-Partner möglichst viele gleichartige Leistungen auf sich vereint und diese nicht nur lediglich einem Unternehmen anbietet.<sup>183</sup> Es wird weiterhin unterstellt, dass hierdurch bedingt die Absatzmenge dieser Leistungen gesteigert wird, wodurch *ceteris paribus* die Stückkosten sinken, weil die Fixkosten auf eine größere Absatzmenge verteilt werden können.<sup>184</sup> Dieser Effekt ist umso größer, je größer die notwendigen Fixkosten zur Erstellung einer bestimmten Leistung sind und je höher die Differenz des Leistungserstellungsvolumens zwischen outsourcendem Unternehmen und Outsourcing-Partner ist. *Bacher* spricht in diesem Zusammenhang davon, dass der Outsourcing-Partner die betreffende Leistung in höherem Umfang rationeller erstellen kann, und betont, dass dieser Kostenvorteil verstärkt werden kann durch günstigere Einkaufspreise für Vorleistungen in Folge höherer Abnahmemengen.<sup>185</sup>

Der Erfahrungskurveneffekt besagt allgemein ausgedrückt, dass für einen Leistungserstellungsprozess, an dem die Ressource Mensch direkt beteiligt ist, mit zunehmender Wiederholung des Erstellungsprozesses die Effektivität und Effizienz des Ressourceneinsatzes der Leistungserstellung zunimmt.<sup>186</sup> Ausgehend von der bereits skizzierten Prämisse, dass der Outsourcing-Partner sich auf die Erstellung der betreffenden Leistung spezialisiert und diese in einer hohen Anzahl erstellt, kann hierbei von einem Erfahrungskurvenef-

---

<sup>182</sup> So auch *Bechtolsheim, M. v.* (1994), S. 14; *Behme, W.* (1993), S. 292; *Matiaske, W. / Mellewig, T.* (2002), S. 646

<sup>183</sup> Siehe hierzu *Lamers, S. M.* (1998), S. 86; *Loh, L. / Venkatraman, N.* (1992b), S. 10.

<sup>184</sup> Ähnlich auch *Matiaske, W. / Mellewig, T.* (2002), S. 646.

<sup>185</sup> So auch *Bacher, M. R.* (2000), S. 65. Ähnlich auch *Smith, M. A. / Miltra, S. A. / Narasimhan, S.* (1998), S. 63 f.

<sup>186</sup> Vgl. zum Erfahrungskurvenkonzept ausführlich *Heinen, E.* (1991), S. 415 f. u. 665-668.

fekt ausgegangen werden, der sich in einer effektiveren und effizienteren Abwicklung des Leistungserstellungsprozesses des Outsourcing-Partners äußert, wodurch wiederum Kostenvorteile durch einen geringeren Ressourceneinsatz erzielt werden.<sup>187</sup>

Ein hoher Wettbewerbsdruck führt tendenziell zum Abbau bestehender Markteintrittsbarrieren in Folge einer Verringerung von Handelshemmnissen sowie Informations-, Kommunikations- und Transportkosten, wodurch die Kosten für den Eintritt neuer Konkurrenten auf einen Markt deutlich abgeschwächt werden.<sup>188</sup> Die Folge ist ein tendenzieller Anstieg der Konkurrenzkonzentration in einem Markt, einhergehend mit der Tendenz sinkender Leistungspreise, die wiederum zu einer Verminderung der Gewinnmargen führen und letztendlich den Druck auf die Unternehmen erhöhen, die Fixkosten zu senken, um die Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten.<sup>189</sup> Während Unternehmen, die ihre Leistungen am freien Markt anbieten, diesem Druck in unterschiedlicher Höhe ausgesetzt sind, treten Lieferanten für unternehmensintern erstellte und genutzte Leistungen als Monopolisten innerhalb des Unternehmens auf. Die Folge hiervon ist, so kann postuliert werden, dass der beschriebene externe Wettbewerbsdruck zu einem erhöhten Kostenbewusstsein einhergehend mit erhöhter Kostenkontrolle im Vergleich zur internen Leistungserstellung führt,<sup>190</sup> wodurch in einem stärkeren Ausmaß Kostensenkungspotenziale wie die bereits beschriebenen ausgenutzt werden.<sup>191</sup>

Die Branchenarbitrage, als weiterer Aspekt, zielt auf die mit dem Leistungserstellungsprozess verbundenen Personalkosten in Form von Löhnen und Gehältern ab. Unter einem Kostenvorteil aufgrund einer Branchenarbitrage wird demnach der Umstand verstanden, dass die für die Leistungserstellung zu zahlenden Löhne und Gehälter beim Outsourcing-Partner günstigeren tarifver-

---

<sup>187</sup> Siehe *Hans, L. / Warschburger, V.* (1998), S. 577; *Matiaske, W. / Mellewig, T.* (2002), S. 646.

<sup>188</sup> Ähnlich *Primo Braga, C. A.* (1996), S. 34; *Aleck, B. et al.* (1999), S. 20-32.

<sup>189</sup> Vgl. auch *Heinen, E.* (1991), S. 47.

<sup>190</sup> So auch *Bacher, M. R.* (2000), S. 37.

<sup>191</sup> *Domberger* veranschaulicht diesen Effekt dadurch, dass er empirisch nachweisen konnte, dass durch eine Zunahme des Wettbewerbsdrucks innerhalb eines Unternehmens die Kosten um bis zu 50 Prozent gesenkt werden konnten. Der Wettbewerbsdruck wurde dabei u. a. dadurch erzeugt, dass interne Abteilungen gegen externe Anbieter bieten mussten. Hierdurch bedingt, findet eine Projektion des externen Wettbewerbsdruck auf die interne Leistungserstellung statt. Siehe hierzu *Domberger, S.* (1998), S. 38 ff.

traglichen Regelungen unterliegen.<sup>192</sup> Grund für eine unterschiedliche Tarifzugehörigkeit ist die Tatsache, dass sich der zugrunde liegende Tarifvertrag für ein Arbeitsverhältnis nicht unmittelbar auf die ausgeführte Tätigkeit des Mitarbeiters bezieht. Gemäß der Tarifeinheit unterliegen sämtliche tarifgebundenen Arbeitsverhältnisse eines Unternehmens einem Tarifvertrag. Der betreffende Tarifvertrag wird dabei durch das Kerngeschäft respektive den Unternehmenszweck determiniert oder anders ausgedrückt, es gilt der Tarifvertrag, der die meisten Arbeitsverhältnisse eines Unternehmens umfasst. Die Löhne und Gehälter für die Erstellung einer identischen Leistung können somit in Unternehmen mit unterschiedlichen Kerngeschäften variieren.<sup>193</sup> Dieser Effekt kann auch aufgrund von unterschiedlichen Standorten der Unternehmen eintreten.<sup>194</sup> *Matiaske / Mellewig* sehen hierin eine ähnliche Argumentation zur Verlagerung von Unternehmensaktivitäten in Niedriglohnländer.<sup>195</sup>

Bei der Erstellung einer Leistung fallen grundsätzlich Fixkosten an. Wird nun die Leistung durch ein anderes Unternehmen bezogen, tritt an Stelle der fixen und variablen Kosten für die Leistungserstellung der Preis, der grundsätzlich vom Umfang der bezogenen Leistung abhängt. In diesem Zusammenhang wird auch von einer Variabilisierung oder Flexibilisierung der Fixkosten gesprochen.<sup>196</sup> Der durch diesen Prozess bedingte Vorteil eines outsourcenden Unternehmens liegt in einer Übertragung des Risikos von Auslastungsschwankungen auf den Outsourcing-Partner begründet.<sup>197</sup> *Franze* verdeutlicht diesen Vorteil mit Hilfe des so genannten operating-leverage-Effekts.<sup>198</sup> Dieser beschreibt, wie sich Schwankungen der Umsatzerlöse in Abhängigkeit von der Kostenstruktur der Leistungserstellung auf die Gewinnsituation eines Unternehmens auswirken. Sinkt aufgrund eines Nachfragerückgangs der Umsatz

---

<sup>192</sup> Siehe *Dillerup, R. / Foschiani, S.* (1996), S. 39; *Matiaske, W. / Mellewig, T.* (2002), S. 646.

<sup>193</sup> Vgl. auch *Heinen, E.* (1991), S. 819. Zum Phänomen des Outsourcings als Tarifvertragsflucht siehe auch *Schaub, G.* (1998), S. 2108.

<sup>194</sup> Siehe auch *Lamers, S. M.* (1998), S. 89.

<sup>195</sup> Hierzu vgl. *Matiaske, W. / Mellewig, T.* (2002), S. 646.

<sup>196</sup> Hierzu *Bacher, M. R.* (2000), S. 67; *Lamers, S. M.* (1998), S. 90 f.; *Matiaske, W. / Mellewig, T.* (2002), S. 646.

<sup>197</sup> Ähnlich auch *Dillerup, R. / Foschiani, S.* (1996), S. 40.

<sup>198</sup> Eine ausführliche Darstellung und mathematische Herleitung des Operating-Leverage findet sich bei *Franze, F.* (1998), S. 29-35.

unter den Break-Even-Punkt<sup>199</sup>, wird ein Verlust erwirtschaftet, steigt der Umsatz über den Break-Even-Punkt, erfolgt ein Gewinn. Wird unterstellt, dass eine Leistung nur dann erstellt wird, wenn der erzielbare Preis größer als die variablen Stückkosten ist, dann kann gesagt werden, dass die Fixkosten in Abhängigkeit von ihrer Höhe den notwendigen Umsatz zur Erreichung des Break-Even-Punktes determinieren. Weiterhin gilt für einen hohen operating-leverage, als Quotient aus Gesamtdeckungsbeitrag und Bruttogewinn/-verlust, eine hohe Volatilität der Bruttogewinne als Auswirkung von Umsatzenschwankungen. Da der Gesamtdeckungsbeitrag sich aus Umsatz abzüglich der gesamten variablen Kosten errechnet und der Bruttogewinn oder -verlust aus Gesamtdeckungsbeitrag abzüglich der Fixkosten, wird verdeutlicht, dass sich Zähler und Nenner dieses Quotienten lediglich durch die gesamten Fixkosten im Nenner unterscheiden. Hierdurch bedingt wird der operating-leverage-Quotient bei zunehmenden Fixkosten stärker verändert als bei einer Veränderung der variablen Kosten. Mit steigenden Fixkosten steigt somit ceteris paribus auch das Risiko, bei einem nachfrageinduzierten Rückgang der Umsatzerlöse in die Verlustzone zu geraten, und desto höher würde aufgrund der Hebelwirkung der Fixkosten ein solcher Verlust ausfallen.<sup>200</sup> Aus diesen Ausführungen lässt sich folgern, dass eine Reduzierung der Fixkosten, in Folge einer Substitution durch den Preis für den Fremdbezug einer Leistung, grundsätzlich einen Vorteil darstellt und der Flexibilität des Unternehmens dient, da konjunkturelle oder saisonale Auslastungsschwankungen besser kompensiert werden können.<sup>201</sup>

Als weiterer Vorteil eines Outsourcings wird auf eine Erhöhung der Transparenz der Kosten in Folge der Transformation von Kosten in Preise für benötigte Leistungen abgestellt. Dieser Vorteil tritt dann ein, wenn die Ermittlung der gesamten Kosten für eine vom Unternehmen selbst erstellte Leistung schwierig

---

<sup>199</sup> Der Break-Even-Punkt beschreibt den Punkt innerhalb einer Matrix mit den Dimensionen Preis und Absatzmenge, bei der die Umsatzerlöse, als Produkt von Preis und Absatzmenge einer Leistung, gleich den Gesamtkosten, bestehend aus dem Produkt von Absatzmenge mal variablen Stückkosten zuzüglich den Fixkosten, einer Leistung sind und kennzeichnet somit die Gewinnschwelle. Er lässt sich auch darstellen als Punkt, an dem der gesamte Deckungsbeitrag, als Produkt aus Absatzmenge mal Differenz aus Stückpreis abzüglich variablen Stückkosten, gleich den gesamten Fixkosten ist.

<sup>200</sup> Vgl. zu diesen Ausführungen *Franze, F.* (1998), S. 29 ff.

<sup>201</sup> Ähnlich auch *Heim, W.* (1994), S. 29.



ist.<sup>202</sup> Durch die Substitution der Kosten mittels des Preises werden die gesamten Kosten der Leistung transparenter.<sup>203</sup> Lamers unterstellt in einer solchen Situation, dass langfristig eine verbesserte Kostentransparenz zu einer Verbesserung der Kostensituation der jeweiligen Leistung führt.<sup>204</sup>

#### **2.1.6.3.1.2 Konzentration auf Kernkompetenzen**

Wie bereits gezeigt, erstreckt sich ein Outsourcing auf solche Leistungen, die nicht zu einem Abbau der Kernkompetenzen eines Unternehmens führen. Ein Outsourcing sollte somit grundsätzlich zu einer Verringerung von Ressourcen, die keine Kernkompetenzen darstellen, führen und somit eine Konzentration der Unternehmensaktivitäten auf die Kernkompetenzen ermöglichen.<sup>205</sup> Dieser Effekt wird in der Literatur ebenfalls als Vorteil und Motiv des Outsourcings dargestellt.

Der Drang nach Unabhängigkeit durch Selbstversorgung hat in der Vergangenheit mitunter dazu geführt, dass Unternehmen entlang ihrer eigentlichen Wertschöpfungskette weitere Aktivitäten zur Erstellung von vor- oder nachgelagerten Leistungen angefügt haben. Die Folge hieraus ist eine Überkomplexität des Unternehmens.<sup>206</sup> Da die im Unternehmen vorhandenen Managementressourcen begrenzt sind, kann die Steuerung von nicht zu den Kernkompetenzen gehörenden Ressourcen zulasten der Kernkompetenzen und somit zulasten der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmens gehen.<sup>207</sup> Jede Fremdvergabe führt, in logischer Fortführung der oben begonnenen Argumentation, somit zu einer Reduzierung dieser Überkomplexität, da die Planungs- und Steuerungsprozesse für die ausgelagerte Unternehmensfunktion auf den Outsourcing-Partner übertragen werden. Die hierdurch freigesetzten Managementressourcen können nun auf die Kernkompetenzen fokussiert werden.<sup>208</sup>

---

<sup>202</sup> Hierzu Koppelman, U. (1996), S. 4; Zahn, E. / Barth, T. / Hertweck, A. (1998), S. 14.

<sup>203</sup> Siehe auch Heinzl, A. / Stoffel, K. (1991), S. 167.

<sup>204</sup> So auch Lamers, S. M. (1998), S. 92.

<sup>205</sup> So auch Loh, L. / Venkatraman, N. (1995), S. 279; Matiaske, W. / Mellewig, T. (2002), S. 647; Smith, M. A. / Miltra, S. A. / Narasimhan, S. (1998), S. 64.

<sup>206</sup> Siehe hierzu Roeber, M. (1991), S. 243. Ähnlich auch Ruthekolck, T. / Kelders, C. (1993), S. 56.

<sup>207</sup> Ähnlich Bechtolsheim, M. v. (1994), S. 14; Smith, M. A. / Miltra, S. A. / Narasimhan, S. (1998), S. 64.

<sup>208</sup> Hierzu vgl. Hans, L. / Warschburger, V. (1998), S. 578.

Dies wiederum führt zu einer Erhöhung des unternehmerischen Handlungsspielraums und Flexibilität des Unternehmens.<sup>209</sup>

#### 2.1.6.3.1.3 Leistungsverbesserung

Als weiteres Motiv eines Outsourcings wird die Leistungsverbesserung betrachtet.<sup>210</sup> Es wird angenommen, dass der Outsourcing-Partner die Leistung in einer höheren Qualität erbringen kann als das outsourcende Unternehmen, wobei als Qualität der Erfüllungsgrad der Ansprüche des Leistungsempfängers an die Leistung verstanden wird.<sup>211</sup> Hierbei wird unterstellt, dass der Outsourcing-Partner über mehr Erfahrung und Know-how bei der Erstellung der betreffenden Leistung verfügt als das outsourcende Unternehmen, da die Erstellung der Leistung seine Kernkompetenz darstellt und er somit besser in der Lage ist, hohe Qualitätsansprüche zu befriedigen.<sup>212</sup>

In diesem Kontext kann ein Outsourcing auch dazu dienen, im Unternehmen nicht vorhandenes oder nicht ausreichendes Know-how zu kompensieren, wodurch ebenfalls eine höhere Leistungsqualität ermöglicht wird.<sup>213</sup> Ein Bedarf hierfür kann insbesondere bei kleineren Unternehmen bestehen, denen es mitunter nicht gelingt, eigenes Know-how den schnell wechselnden Neuentwicklungen anzupassen.<sup>214</sup> Im Falle eines partiellen Outsourcings kann hierdurch bedingt auch ein Know-how-Transfer stattfinden, wenn die eigenen Mitarbeiter an den Erfahrungen und Kenntnissen der externen Spezialisten partizipieren.<sup>215</sup> Des Weiteren wird die Problematik der Suche nach qualifizierten Mitarbeitern wie auch die Notwendigkeit der Weiterbildung der Mitarbeiter zur Sicherung der Leistungsqualität sowie die hierdurch verursachten Kosten auf den Outsourcing-Partner übertragen.<sup>216</sup>

---

<sup>209</sup> Vgl. auch *Dillerup, R. / Foschiani, S.* (1996), S. 40.

<sup>210</sup> Auch *Matiaske, W. / Mellewig, T.* (2002), S. 647.

<sup>211</sup> Hierzu auch *Bacher, M. R.* (2000), S. 69; *Lamers, S. M.* (1998), S. 94.

<sup>212</sup> In Anlehnung an *Horchler, H.* (1996), S. 146; *Koppelman, U.* (1996), S. 4 f.

<sup>213</sup> Siehe hierzu *Eversheim, W. et al.* (1993), S. 83.

<sup>214</sup> Vgl. *Bruch, H.* (1998), S. 34.

<sup>215</sup> Vgl. auch *Gaebert, H.-J.* (1995), S. 88.

<sup>216</sup> Siehe auch *Hans, L. / Warschburger, V.* (1998), S. 578; *Meyer, U. / Leuppi, R.* (1992), S. 50.

#### 2.1.6.3.1.4 Finanzierungsvorteile

Dieses Motiv für ein Outsourcing ist umso bedeutender, je investitionsintensiver der Leistungserstellungsprozess ist.<sup>217</sup> Durch den outsourcingbedingten Abbau von Ressourcen entfallen zukünftige Ersatz- oder Reinvestitionen, mit der Folge, dass sich das Investitionsvolumen und der Finanzierungsbedarf eines Unternehmens reduzieren. Dies führt zu einer Reduzierung des betriebsnotwendigen Anlagevermögens und hat eine positive Wirkung auf den Verschuldungsgrad und die Kapitalrentabilität eines Unternehmens.<sup>218</sup> Dieser Effekt gewinnt an Bedeutung, wenn die notwendigen Investitionen in Ressourcen zur Erstellung der Leistung aufgrund eines permanenten technologischen Wandels einem verstärkten Alterungsprozess ausgesetzt sind.<sup>219</sup> Unmittelbar mit dieser Entwicklung verbunden ist eine Verringerung der Halbwertszeit des Wissens, welche den Zeitraum der Verwendbarkeit spezifischer und allgemeiner Qualifikationen beschreibt. Hierdurch bedingt werden Investitionen in das Wissen der Mitarbeiter notwendig, um diesem Effekt entgegenzusteuern.<sup>220</sup>

Weiterhin entfällt auch eine Vorhaltung respektive Investition in Reservekapazitäten zur Bedienung von Nachfragespitzen.<sup>221</sup> In diesem Zusammenhang wird in der Literatur auch betont, dass ein Outsourcing geeignet ist, Kapazitätsengpässe abzubauen.<sup>222</sup> So besteht u. a. die Möglichkeit, mittels eines Outsourcings den zusätzlichen Leistungsbedarf vom Outsourcing-Partner zu beziehen, ohne hierfür in zusätzliche Ressourcen zur Kapazitätsausweitung zu investieren, beispielsweise in Form einer Einstellung zusätzlicher Mitarbeiter.<sup>223</sup>

#### 2.1.6.3.1.5 Risikoverlagerung

Abschließend soll die Verlagerung des Risikos auf den Outsourcing-Partner skizziert werden. In der Literatur beschreibt dieses Outsourcingmotiv den Umstand, dass die mit dem Leistungserstellungsprozess verbundenen Risiken auf

---

<sup>217</sup> Hierzu *Billeter, T.* (1995), S. 42.

<sup>218</sup> So auch *Hans, L. / Warschburger, V.* (1998), S. 578.

<sup>219</sup> Siehe *Dirlwanger, W.* (1992), S. 188; *Zahn, E. / Hertweck, A. / Soehnle, K.* (1996), S. 31.

<sup>220</sup> Siehe *Nagel, K.* (1990), S. 25-45.

<sup>221</sup> Vgl. auch *Matiaske, W. / Mellewig, T.* (2002), S. 647.

<sup>222</sup> So auch *Billeter, T.* (1995), S. 42.

<sup>223</sup> Ähnlich auch *Dirlwanger, W.* (1992), S. 192; *Esser, W.-M.* (1994), S. 71

den Outsourcing-Partner übergehen. Zum einen trägt dieser fortan das Risiko der mangelhaften Leistungserstellung und ist in diesem Fall dem outsourcen- den Unternehmen gegenüber schadensersatzpflichtig.<sup>224</sup> Zum anderen trägt der Outsourcing-Partner das Risiko einer fehlerhaften Investition z. B. in neue Technologien.<sup>225</sup>

### **2.1.6.3.2 Risiken eines Outsourcings**

Wie gezeigt, basiert die Motivation eines Unternehmens für ein Outsourcing in den hiermit verbundenen Vorteilen respektive Chancen. Naturgemäß liegen Chancen und Risiken aber eng beieinander. Dies gilt auch für ein Outsourcing.<sup>226</sup> Nachfolgend sollen daher auch die Risiken eines Outsourcings dargestellt werden.

#### **2.1.6.3.2.1 Risiko höherer Kosten**

Als ein Vorteil des Outsourcings wurde die Chance der Kostensenkung genannt. In der Literatur wird jedoch darauf hingewiesen, dass ein Outsourcing auch zu höheren Kosten für den Fremdbezug einer Leistung führen kann.

Eine mangelhafte Kostenerfassung und -verrechnung innerhalb eines Unternehmens kann dazu führen, dass die eigenen Kosten zur Erstellung einer Leistung überschätzt werden.<sup>227</sup> Aufgrund eines zu unterstellenden hohen Gemein- und Fiskostenanteils bei der Erstellung von Dienstleistungen und der Schwierigkeit einer hinreichend präzisen Aufspaltung und Verrechnung dieser Kosten auf Kostenträger erweist sich die Kalkulation der Kosten für Dienstleistungen als problembehaftet.<sup>228</sup> Dies kann im Falle einer Outsourcing-Entscheidung den Preis für den Fremdbezug einer Leistung günstiger erscheinen lassen als die eigenen Kosten.<sup>229</sup>

Der Effekt einer Zunahme der Gesamtkosten für eine Leistung in Folge eines Outsourcings kann auch dadurch bedingt oder verstärkt werden, dass die mit einem Fremdbezug zusätzlich zum Preis für die bezogene Leistung entste-

---

<sup>224</sup> Vgl. hierzu *Lamers*, S. M. (1998), S. 99.

<sup>225</sup> So auch *Matiaske*, W. / *Mellewig*, T. (2002), S. 647.

<sup>226</sup> Siehe auch *Zahn*, E. / *Barth*, T. / *Hertweck*, A. (1998), S. 15.

<sup>227</sup> Vgl. *Nagengast*, J. (1997), S. 114 f.; *Zahn*, E. / *Barth*, T. / *Hertweck*, A. (1998), S. 17.

<sup>228</sup> Auch so *Nagengast*, J. (1997), S. 207. Zur Problematik der Kostenrechnung bei Dienstleistungen siehe ausführlich *Reckenfelderbäumer*, M. (1995), S. 39-53.

<sup>229</sup> Siehe auch *Matiaske*, W. / *Mellewig*, T. (2002), S. 651.

henden Kosten nicht oder nur unzureichend berücksichtigt werden. Zunächst verursacht ein Outsourcing Einmalkosten, so genannte switching-costs<sup>230</sup>, die unter anderem durch den Abbau von Ressourcen im Unternehmen, der Suche nach einem geeigneten Outsourcing-Partner und der Ausgestaltung des Outsourcing-Vertrags<sup>231</sup> entstehen.<sup>232</sup> Weiterhin entstehen durch ein Outsourcing unternehmensübergreifende Interdependenzen,<sup>233</sup> welche neben dem Preis zusätzlich auch Kosten für einen erhöhten Koordinations-, Kommunikations- und Kontrollbedarf bedingen.<sup>234</sup> Die hierdurch entstehenden zusätzlichen Kosten sind umso größer, je komplexer die betreffende Leistung ist.<sup>235</sup>

Ein weiteres Kosten-Risiko kann sich daraus ergeben, dass die beschriebenen Vorteile, im Hinblick auf einen Abbau der unternehmensinternen Fixkosten, nicht eintreten. Dies könnte im Extremfall dazu führen, dass neben dem Preis und den Kosten für den Fremdbezug einer Leistung Kosten für nicht abbaubare Ressourcen im Unternehmen selbst anfallen. Im Falle von Personalkosten, die bei Dienstleistungen als Fixkostenbestandteil dominieren,<sup>236</sup> stehen insbesondere arbeitsrechtliche Restriktionen in Form von Kündigungsschutz und -fristen für Mitarbeiter einem sofortigen Abbau entgegen.<sup>237</sup> Hinzu kommt, dass durch ein Urteil des Europäischen Gerichtshofs<sup>238</sup> vom 14. April 1994 bei einem Outsourcing die Grundsätze für den Übergang von Unternehmen, Betrieben und Betriebsstellen Anwendung finden. Dies bedeutet, dass der Outsourcing-Partner, wenn er Mitarbeiter vom outsourcenden Unternehmen übernehmen möchte, auch die Rechte und Pflichten aus den bestehenden Arbeitsverhältnissen dieser Mitarbeiter übernehmen muss.<sup>239</sup> Insbesondere bei personalintensiven Leistungserstellungsprozessen, wie dies bei Dienstleistungen

---

<sup>230</sup> So auch Meyer, U. / Leuppi, R. (1992), S. 50.

<sup>231</sup> Zur Problematik der Vertragsgestaltung bei einem Outsourcing-Vorhaben siehe Esser, W.-M. (1994), S. 72; Schneider, H. (1994c), S. 34.

<sup>232</sup> In Anlehnung an Horchler, H. (1996), S. 166; Zahn, E. / Barth, T. / Hertweck, A. (1998), S. 17.

<sup>233</sup> Vgl. hierzu Frese, E. (1996), S. 22.

<sup>234</sup> So auch Dillerup, R. / Foschiani, S. (1996), S. 40; Hans, L. / Warschburger, V. (1998), S. 580; Koppelman, U. (1996), S. 6 f.; Zahn, E. / Barth, T. / Hertweck, A. (1998), S. 17.

<sup>235</sup> Siehe Matiaske, W. / Mellewig, T. (2002), S. 651.

<sup>236</sup> Reckenfelderbäumer untermauert diese These anhand von zahlenbelegten Fakten. Vgl. Reckenfelderbäumer, M. (1995), S. 40 ff.

<sup>237</sup> In Anlehnung an Hans, L. / Warschburger, V. (1998), S. 580; Matiaske, W. / Mellewig, T. (2002), S. 651.

<sup>238</sup> Siehe EuGH (1994), Akt. C 392/92

<sup>239</sup> Vgl. § 613a BGB sowie Bechtolsheim, M. v. (1994), S. 16; Hans, L. / Warschburger, V. (1998), S. 580. Ausführlicher zu diesem Thema siehe Trittin, W. (1997), S. 56 ff.

grundsätzlich der Fall ist, ist dieser Effekt von besonderer Bedeutung. Im Zusammenhang mit einem insuffizienten Ressourcenabbau sprechen *Zahn / Barth / Hertweck* von einer Fixkostenremanenz des Outsourcings.<sup>240</sup>

#### 2.1.6.3.2.2 Risiko der Auslagerung von Kernkompetenzen

Eine weiteres Risiko des Outsourcings besteht darin, dass Kernkompetenzen eines Unternehmens nicht als solche wahrgenommen und ausgelagert werden und hierdurch die Wettbewerbsfähigkeit und unter Umständen der Fortbestand eines Unternehmens gefährdet sind.<sup>241</sup> Dieser Umstand wird auf die relative Schwierigkeit bei der Ermittlung der Kernkompetenzen eines Unternehmens zurückgeführt. Dies kann dazu führen, dass Kernkompetenzen als solche nicht erkannt und durch ein Outsourcing abgebaut werden.<sup>242</sup> Weiterhin ist zu beachten, dass durch Änderung der Marktanforderungen Ressourcen, die aktuell nicht zu den Kernkompetenzen eines Unternehmens gehören, in Zukunft strategische Bedeutung erlangen und aktuelle Kernkompetenzen an Bedeutung verlieren können.<sup>243</sup> Die Kernkompetenzen eines Unternehmens sind somit auch einem extrinsischen Modifikationsprozess unterworfen. *Bühner / Tuschke* sehen aus diesem Grund für ein Unternehmen die Notwendigkeit, so genannte strategische Reservepotenziale vorzuhalten. Hierdurch wird die Ermittlung von Ressourcen, welche nicht abgebaut werden dürfen, zusätzlich erschwert.<sup>244</sup>

#### 2.1.6.3.2.3 Risiko des Know-how Verlustes

Durch den Ressourcenabbau in Folge eines Outsourcings werden auch intern generierte Problemlösungspotenziale abgebaut. Das Outsourcing führt somit auch zu einem Know-how-Verlust im Unternehmen.<sup>245</sup> Ein derartiger Know-how-Verlust wird von *Picot / Maier* allerdings nur beim Verlust von unternehmensspezifischem Wissen als problematisch erachtet.<sup>246</sup> Dabei ist insbesondere zu beachten, dass ein Verlust von unternehmensspezifischem Wissen

<sup>240</sup> Siehe hierzu *Zahn, E. / Barth, T. / Hertweck, A.* (1998), S. 48 f. Ähnlich auch *Müller, H.-E. / Prangenberg, A.* (1997a), S. 35 f.

<sup>241</sup> So auch *Dirlewanger, W.* (1992), S. 192.

<sup>242</sup> Vgl. *Mair, F. / Brumann, J.* (1995), S. 59 f.; *Matiaske, W. / Mellewig, T.* (2002), S. 651; *Sokianos, N.* (1995), S. 29.

<sup>243</sup> Siehe hierzu *Itami, H. / Roehl, W.* (1987), S. 125 f.

<sup>244</sup> So auch *Bühner, R. / Tuschke, A.* (1997), S. 25 f.

<sup>245</sup> Vgl. auch *Hürlimann, W.* (1995), S. 19; *Koppelman, U.* (1996), S. 6; *Lamers, S. M.* (1998), S. 105 f.

<sup>246</sup> Siehe auch *Picot, A. / Maier, M.* (1992), S. 26.

aus dem Bereich der Kernkompetenzen den durch das Outsourcing gewonnenen Wettbewerbsvorteil unter Umständen wieder zunichte macht.<sup>247</sup>

Nicht nur der Abbau von Ressourcen kann den skizzierten Effekt verursachen. Unter Umständen ist mit der Übertragung des Leistungserstellungsprozesses auf den Outsourcing-Partner auch eine aktive oder passive<sup>248</sup> Weitergabe von sensiblen unternehmensspezifischen Informationen verbunden. Die jeweilige Leistungserstellung stellt die Kernkompetenz des Outsourcing-Partners dar und soll nach Möglichkeit vielen Unternehmen angeboten werden. Somit kann der Fall eintreten, dass der Outsourcing-Partner auch mit einem Unternehmen zusammenarbeitet, das in der gleichen Branche tätig ist wie das outsourcende Unternehmen, wobei mitunter zwischen diesen Unternehmen eine direkte Konkurrenzsituation herrscht. Die Gefahr hierbei besteht in einer Wissensdiffusion, welche im Extremfall ebenfalls einen Abbau von Kernkompetenzen beziehungsweise Wettbewerbsvorteilen herbeiführt.<sup>249</sup> Dieses Risiko ist umso größer, je komplexer der Leistungserstellungsprozess ist und je mehr die zur Erstellung der Leistung benötigten Ressourcen Interdependenzen zu anderen Ressourcen des outsourcenden Unternehmens aufweisen.<sup>250</sup>

#### **2.1.6.3.2.4 Risiko der Abhängigkeit**

Der Abbau von Ressourcen führt wie gezeigt zu einem Verlust von unternehmensinternem Know-how. Dieser Sachverhalt begründet ein Abhängigkeitsverhältnis des outsourcenden Unternehmens gegenüber dem Outsourcing-Partner. Dabei wird der Grad der Abhängigkeit von der Komplexität der Leistung und vom Umfang des Outsourcings bestimmt.

Die Komplexität und der Umfang der Standardisierung des Leistungserstellungsprozesses stehen in einem reziproken Verhältnis zueinander. Eine geringe Komplexität bedingt eine bessere Standardisierung des Leistungserstellungsprozesses. Dies wiederum erleichtert ebenfalls die Imitierbarkeit der Leis-

---

<sup>247</sup> In Anlehnung an Zahn, E. / Barth, T. / Hertweck, A. (1998), S. 16 f.

<sup>248</sup> Eine aktive Weitergabe von Informationen meint dabei die bewusste und gewollte Weitergabe von notwendigen Informationen an den Outsourcing-Partner. Eine passive Weitergabe beschreibt demgegenüber einen zwangsläufigen Prozess der Informationsweitergabe, der durch den Leistungserstellungsprozess selbst bedingt und vom outsourcenden Unternehmen unter Umständen nicht zu beeinflussen ist.

<sup>249</sup> So auch Lamers, S. M. (1998), S. 107 f.

<sup>250</sup> Siehe hierzu Bruch, H. (1995), S. 25.

tung und führt tendenziell zu einer höheren Wettbewerbskonzentration auf dem Markt für diese Leistungen.<sup>251</sup> Ein hoher Standardisierungsgrad der Leistung erleichtert dem outsourcenden Unternehmen somit auch die Substituierbarkeit der Leistung von alternativen Anbietern. Hierdurch bedingt ist die Abhängigkeit vom Outsourcing-Partner relativ gering. Umgekehrt gilt jedoch, dass im Falle einer hohen Komplexität des Leistungserstellungsprozesses die Abhängigkeit vom Outsourcing-Partner dementsprechend erhöht wird.<sup>252</sup> In diesem Zusammenhang wird die Outsourcing-Entscheidung bei komplexen Leistungen in der Literatur als zumindest kurzfristig irreversibel charakterisiert.<sup>253</sup> Dieser Effekt wird mit zunehmendem Umfang des Outsourcings verstärkt. Die durch das Outsourcing abgebauten Ressourcen müssen im Falle einer Rückgängigmachung der Outsourcing-Entscheidung erst wieder aufgebaut werden.<sup>254</sup> Dabei erscheint dieser Prozess bei einem kompletten Outsourcing, welches theoretisch den Abbau jeglicher am Leistungserstellungsprozess direkt beteiligter Ressourcen impliziert, schwieriger als bei einem partiellen Outsourcing, bei dem ein Teil der am Leistungserstellungsprozess beteiligten Ressourcen im Unternehmen verbleibt.

---

<sup>251</sup> Vgl. hierzu *Porter, M. E.* (1999), S. 231 f.

<sup>252</sup> So auch *Matiaske, W. / Mellewigt, T.* (2002), S. 653; *Zahn, E. / Barth, T. / Hertweck, A.* (1998), S. 16.

<sup>253</sup> Siehe *Bruch, H.* (1995), S. 35; *Hans, L. / Warschburger, V.* (1998), S. 581; *Picot, A. / Maier, M.* (1992), S. 26.

<sup>254</sup> Siehe hierzu *Picot, A. / Maier, M.* (1992), S. 26.



## 2.2 Interne Revision

### 2.2.1 Terminologische Abgrenzung des Begriffs und Definition der Internen Revision

Der Begriff „Revision“ wird in der Literatur nicht einheitlich aufgefasst.<sup>255</sup> Bisweilen erfolgt eine Einordnung dieses Begriffs zusammen mit den Begriffen „Prüfung“, „Aufsicht“ und „Kontrolle“ unter den Oberbegriff „Überwachung“.<sup>256</sup> Während sich im allgemeinen Sprachgebrauch die einzelnen Begriffe synonym verwenden lassen,<sup>257</sup> kommen diesen in der betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise durchaus unterschiedliche Bedeutungen zu.<sup>258</sup>

Unter Überwachung ist ein mehrstufiger Informations- und Entscheidungsprozess zu verstehen, durch den festgestellt werden soll, ob Zustände oder Vorgänge den Zielen oder Erwartungen entsprechen. Die Überwachung umfasst hierbei alle Maßnahmen, die dazu nötig sind, um ein eventuelles Abweichen festzustellen, und konkretisiert sich zumeist durch den Vergleich eines Ist-Objekts mit einem geeigneten Soll-Objekt als Maßstab, mit anschließender Urteilsbildung und -kommunikation.<sup>259</sup> Auch möglich ist die Heranziehung eines weiteren Ist-Objekts, in Ermangelung eines Soll-Objekts, als Vergleichsmaßstab.<sup>260</sup> Der Prozess der Überwachung kann unterteilt werden in die Informationsermittlung, Informationsverarbeitung und Informationskommunikation.<sup>261</sup> Dabei erfüllt die Überwachung eine Informationsfunktion, die die Dokumentationsfunktion und die Rechenschaftsfunktion umfasst, und eine Siche-

<sup>255</sup> Vgl. Beer, T. (1986), S. 9; Brimberg, A. (1962), S. 15; Eggloff, F. / Heß, A. (1997), S. 1037; Heinhold, M. / Wotschofsky, S. (2002), Sp. 1217; Keller, D. (1982), S. 15.

<sup>256</sup> Siehe hierzu Baetge, J. / Thiele, S. (2002), Sp. 1899; Beer, T. (1986), S. 9; Brimberg, A. (1962), S. 16; Egner, H. (1980), S. 18; Heinhold, M. / Wotschofsky, S. (2002), Sp. 1217 f.; Hermanek, H. (1992), S. 33; Hömberg, R. (2002), Sp. 1229; Rossow, H. (1994), S. 62.

<sup>257</sup> So sieht der Duden die Begriffe „Überwachung“, „Aufsicht“ und „Kontrolle“, „Revision“ und „Prüfung“ als Synonyme an. Ähnlich auch Meyer, S. (2003), S. 8. Auch in der Literatur erfolgt bisweilen eine synonyme Verwendung dieser Begriffe. So auch Brimberg, A. (1962), S. 15 f.

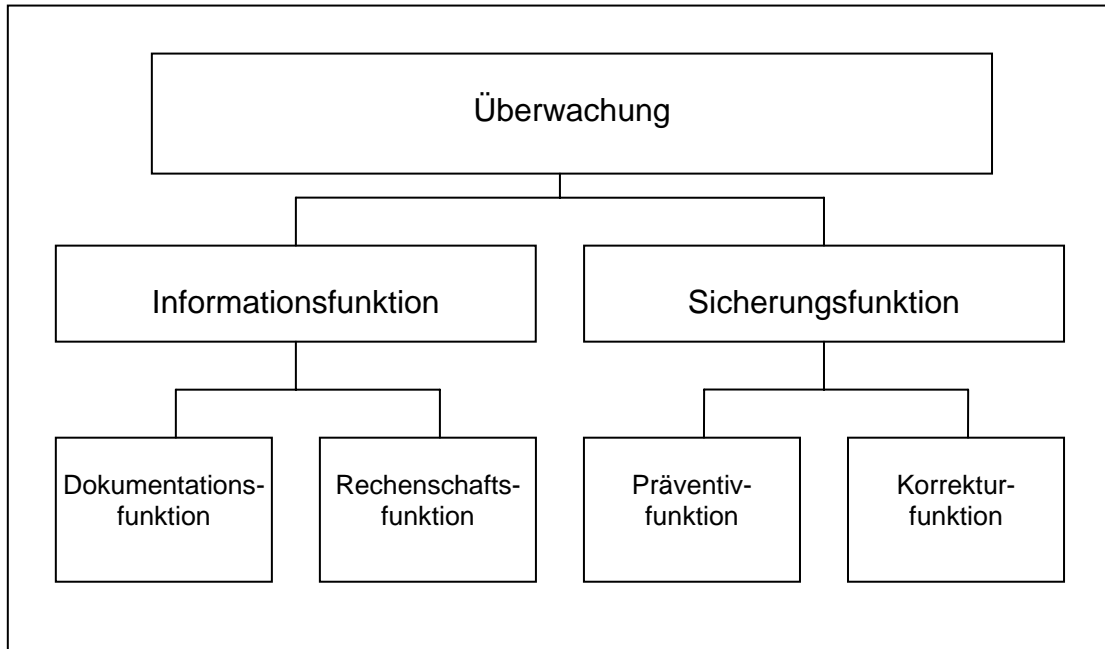
<sup>258</sup> In Anlehnung Schwaneck, H. (1974), S. 7 f.; Weilbach, E. (1995), S. 1038.

<sup>259</sup> So auch Jud, G. (1996), S. 11 f.; Lück, W. (1999), S. 196

<sup>260</sup> Dabei ist jedoch darauf hinzuweisen, dass im Falle eines Abweichens der beiden Ist-Objekte voneinander nicht mit Sicherheit gesagt werden kann, welches der Objekte fehlerhaft ist, so dass weitere Maßnahmen notwendig werden. Vgl. hierzu Baetge, J. (1992), Sp. 2041; Hömberg, R. (2002), Sp. 1229.

<sup>261</sup> Siehe hierzu Lück, W. (2001a), S. 326. Ähnlich auch Baetge, J. / Thiele, S. (2002), Sp. 1899; Böcking, H.-J. / Orth, C. (2002), Sp. 257.

rungsfunktion, der die Präventivfunktion und Korrekturfunktion untergeordnet werden können.<sup>262</sup> Abbildung 2-5 veranschaulicht die Funktionshierarchie der Überwachung.



**Abbildung 2-5: Funktionen der Überwachung<sup>263</sup>**

Die Überwachung lässt sich auch nach dem Grad der Unabhängigkeit unterteilen, den die überwachende Person – oder im Falle automatisierter Überwachung das ausführende Element – dem Überwachungsgegenstand gegenüber einnimmt. Demnach werden Überwachungen, die fest in den Prozessablauf integriert sind (daher auch prozessabhängig genannt werden) und von prozessauslösenden oder -integrierten Personen oder automatisiert erfolgen, als

<sup>262</sup> Die Informationsfunktion ergibt sich aus der Tatsache, dass mit Hilfe der Überwachung beziehungsweise des Soll-Ist-Vergleichs Informationen gewonnen werden sollen. Die Informationsfunktion schließt dabei die Rechenschaftsfunktion (der zu Überwachende hat Rechenschaft über seine Tätigkeit abzulegen) und die Dokumentationsfunktion (die Maßnahmen und Ergebnisse der Überwachung sind für einen sachverständigen Dritten nachvollziehbar zu dokumentieren) ein. Weiterhin erfüllt die Überwachung eine Sicherungsfunktion, die sich wiederum in die Präventivfunktion (durch die Überwachung sollen die Überwachten angehalten werden ihre Tätigkeit mit der notwendigen Sorgfalt nachzugehen) und die Korrekturfunktion (hierdurch sollen verbliebene Fehler und Fehlerursachen aufgezeigt und beseitigt werden) unterteilt. Siehe hierzu Lück, W. (2001b), S. 160 f.

<sup>263</sup> Die zuvor gemachten Ausführungen und die Abbildung sind angelehnt an, Lück, W. (2003a), S. 11. Ähnlich auch Peemöller, V. H. (1976), S. 13-16. In Bezug auf die Sicherungsfunktion der Überwachung am Beispiel der Prüfung siehe auch Peemöller, V. H. / Richter, M. (2000), S. 27.

Kontrollen bezeichnet.<sup>264</sup> Die Aufgabe der Kontrolle ist es, möglichst während des Ablaufs eines Teilprozesses, Fehler zu verhindern oder aufzudecken und unmittelbar korrigierende Maßnahmen zu ergreifen.<sup>265</sup> Von der prozessabhängigen Überwachung (Kontrolle) gilt es, die prozessunabhängige Überwachung zu unterscheiden. Hierbei handelt es sich um eine Überwachung, die von Personen durchgeführt wird, die weder in den Prozessablauf integriert noch für das Ergebnis des Prozesses verantwortlich sind und dem Überwachungsobjekt somit unabhängig gegenüberstehen.<sup>266</sup> Zielsetzung hierbei ist es, Informationen zu erhalten, die unter anderem die Basis für Fremdentscheidungen über das zu überwachende Element bilden.<sup>267</sup> Die prozessunabhängige Überwachung kann als Aufsicht und als Prüfung durchgeführt werden. Die Aufsicht unterscheidet sich von der Prüfung dadurch, dass sie zumeist von Personen ausgeübt wird, die nur im weitesten Sinne zum Unternehmen gehören, dass sie ein Weisungsrecht gegenüber die für das Überwachungsobjekt verantwortliche Partei beinhaltet und sich meist aus gesetzlichen Bestimmungen ableitet.<sup>268</sup> Ein Beispiel für eine Institution, die Aufsichtsfunktionen wahrnimmt, ist der Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft.<sup>269</sup> Die Prüfung respektive der Prüfer

---

<sup>264</sup> So auch *Ballmann, W.* (1973), S. 6; *Janke, G.* (1995a), S. 182 f.; *Hömberg, R.* (2002), Sp. 1230; *Potthoff, E.* (1982), S. 2; *Rossow, H.* (1994), S. 63; *Wysocki, K. v.* (1972), S. 5 f.

<sup>265</sup> Vgl. hierzu *Ballmann, W.* (1969), S. 3; *Böhmer, G.-A. et al.* (1981), S. 17; *Hofmann, R.* (1972), S. 26; *Janke, G.* (1995a), S. 183.

<sup>266</sup> Ähnlich auch *Harrmann, A.* (1978), S. 9; *Peemöller, V. H.* (1976), S. 11.

<sup>267</sup> So auch *Peemöller, V. H.* (1978a), S. 20.

<sup>268</sup> Vgl. *Heinhold, M. / Wotschovsky, S.* (2002), Sp. 1218. Ähnlich auch *Cramer, D.* (1982), S. 21.

<sup>269</sup> Siehe hierzu auch *Jud, G.* (1996), S. 16 f.

steht im Rahmen seiner Tätigkeit außerhalb des Systems, um dieses unabhängig zu prüfen.<sup>270</sup>

Auch die Begriffe „Prüfung“ und „Revision“ werden in der Literatur vielfach synonym verwendet.<sup>271</sup> Sie sind jedoch hinsichtlich ihres Inhaltes zu unterscheiden. Die Prüfung stellt den Terminus technicus für den einzelnen Überwachungsvorgang oder eine Folge von derartigen Handlungen dar, während die Revision eine Funktion ist, deren Aufgabe in der Durchführung von Prüfungen besteht.<sup>272</sup> Aus institutioneller Sicht kann die Aufgabe der Revision durch Unternehmensangehörige oder externe Personen durchgeführt werden. Wird die Revision durch externe Personen durchgeführt, spricht man von externer Revision. Sie wird unter anderem durch Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer, beispielsweise im Rahmen der Abschlussprüfung, oder durch Betriebsprüfer, im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung, wahrgenommen. Dagegen bezeichnet man eine Übernahme der Revisionsaufgabe, die durch Unternehmensangehörige wahrgenommen wird, als Interne Revision.<sup>273</sup> Die Unternehmenszugehörigkeit zur Abgrenzung der unternehmensinternen von

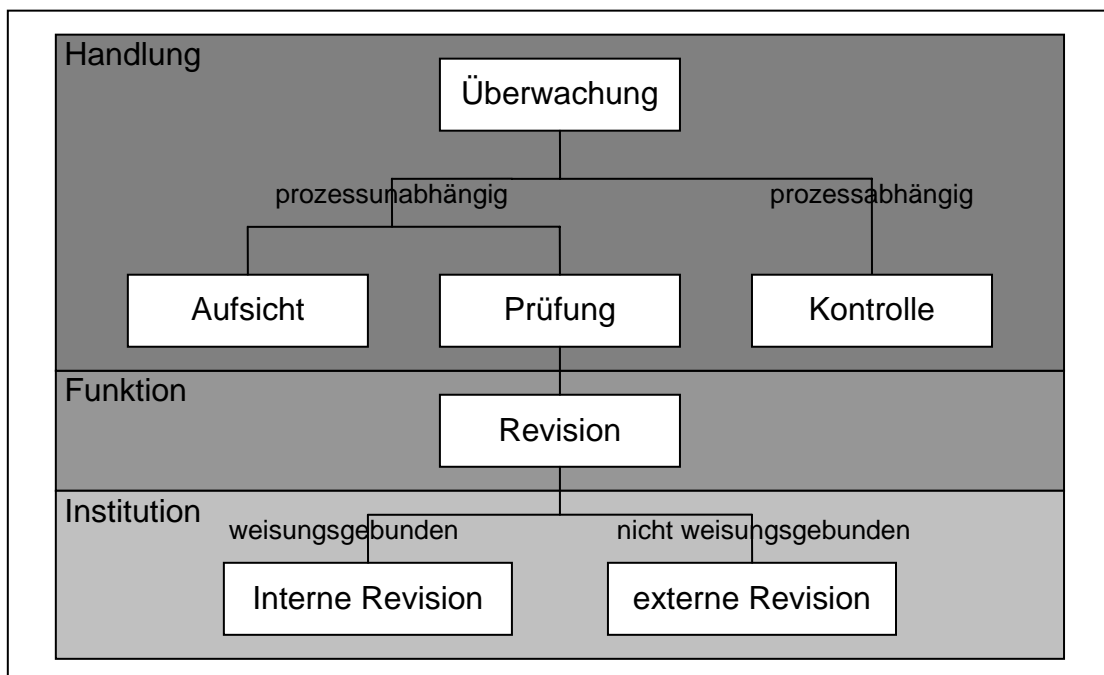
<sup>270</sup> Auch Cramer, D. (1982), S. 20 f.; Peemöller, V. H. (1976), S. 11; Walker, W. A. / Davis, W. R. (1951), S. 3. Die Begriffe „Kontrolle“ und „Prüfung“ können additiv nach weiteren Kriterien abgegrenzt werden, wie z.B. im Hinblick auf den zeitlichen Bezug, die Durchführungshäufigkeit, die Arbeitsweise, die Komplexität des Beurteilungsprozesses oder hinsichtlich des Einsatzgebietes. Schmid sieht all diese Abgrenzungskriterien nicht als hinreichend, um eine trennscharfe und unangreifbare Abgrenzung der Begriffe voneinander zu ermöglichen. Siehe Schmid, R. (1988), S. 5. Ähnlicher Auffassung ist auch Beer, T. (1986), S. 11. Zünd weist in diesem Zusammenhang darauf, dass trotz diverser Unterscheidungsmerkmale der beiden Begriffe eine Überschneidung nicht zu vermeiden sei. Zünd, A. (1973), S. 115. Trotz dieser Anmerkungen sei im weiteren Verlauf dieser Arbeit der herrschenden Meinung entsprochen, die eine Abgrenzung anhand der personellen Abhängigkeit vom Überwachungsobjekt festmacht. Siehe die zuvor zitierte Literatur zu diesem Thema. In Bezug auf die angesprochenen weiteren Abgrenzungskriterien sei auf folgende Literatur verwiesen: Beer, T. (1986), S. 11-14; Blohm, H. / Brenneis, F.-J. (1968), S. 14-17; Hofmann, R. (2000), S. 79; Kiefer, D. (1977), S. 63; Peemöller, V. H. (1978a), S. 19-32.

<sup>271</sup> Siehe auch Heinhold, M. / Wotschofsky, S. (2002), Sp. 1218; Weilbach, E. (1995), S. 1038. Beispiele für eine synonyme Verwendung dieser Begriffe finden sich bei Hagen, K. (1978), S. 17; Heigl, A. (1989), S. 5; Janke, G. (1995b), S. 13. Mitunter wird gar eine sprachliche Abgrenzung unterlassen und lediglich der Begriff „Kontrolle“ verwendet. Beispielhaft siehe hierzu Hagen, K. (1971), S. 12; *Arbeitsgemeinschaft Interne Revision* (Hrsg.) (1986), S. 36.

<sup>272</sup> So auch Böhmer, G.-A. et al. (1981), S. 16 f.; Heinhold, M. / Wotschofsky, S. (2002), Sp. 1218; Hofmann, R. (1993), S. 58; Lück, W. (2003a), S. 11 f.; Schoeppner, D. (1999), S. 18; Weilbach, E. (1995), S. 1038.

<sup>273</sup> Vgl. auch *Arbeitskreis Kosten/Nutzen-Relation von Überwachungsmaßnahmen der Arbeitsgemeinschaft Interne Revision* (Hrsg.) (1984), S. 5; Brink, V. Z. / Cashin, J. A. (1962), S. 11; Cramer, D. (1982), S. 22; Halvax, G. (1992), S. 27; Kathke, C. J. / Kötzle, A. (1999), S. 82 f.; Korber, W. (1989), S. 20-23; Peemöller, V. H. (2004a), S. 7; Peez, L. (1975), S. 18 ff.

der unternehmensexternen Revision ist jedoch nicht ausschlaggebend, da die Interne Revision im Falle eines Outsourcings auch von nicht Unternehmensangehörigen wahrgenommen werden kann. Hinreichendes Abgrenzungskriterium ist die Weisungsgebundenheit gegenüber der Unternehmensleitung. Während die Interne Revision gegenüber der Unternehmensleitung weisungsgebunden ist, ist dies die externe Revision nicht. Die externe Revision steht somit nicht nur außerhalb des Systems, sondern auch außerhalb des Unternehmens.<sup>274</sup> Abbildung 2-6 stellt die gewonnenen Erkenntnisse grafisch dar.



**Abbildung 2-6: Abgrenzung der verwendeten Begriffe zur Überwachung**

In Übereinstimmung und Fortführung der beschriebenen Funktion der Internen Revision als unternehmensinterne Überwachungs- respektive Prüfungsinstanz definiert das amerikanische IIA die Interne Revision als „an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives

<sup>274</sup> Zu diesen Ausführungen sowie weiteren Abgrenzungsmerkmalen zwischen unternehmensinterner und unternehmensexterner Revision siehe *Böhmer, G.-A. et al. (1981), S. 19.*

by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.“<sup>275</sup>

Primäre Charakteristika, entsprechend dieser Definition, sind die Unabhängigkeit und Objektivität der Internen Revision. Die Unabhängigkeit wird durch einen ausreichend geregelten organisatorischen Status innerhalb der Unternehmenshierarchie sichergestellt, indem die Interne Revision als eine Stabsstelle unmittelbar der für sie zuständigen Unternehmenshierarchieebene unterstellt ist.<sup>276</sup> Eine ausreichende Unabhängigkeit wiederum ermöglicht erst die erforderliche Objektivität,<sup>277</sup> mit der die Prüfungen durch die Interne Revision durchgeführt werden müssen<sup>278</sup>. Die Objektivität beinhaltet unter anderem sowohl Anforderungen an die persönliche Eignung des Internen Revisors im Hinblick auf seine Fähigkeit zur sachlichen, unparteiischen sowie unvoreingenommenen Bewertung und Beurteilung der von ihm zu prüfenden Objekte<sup>279</sup> als auch an den organisatorischen Status der Internen Revision, dergestalt, dass die Interne Revision ohne Weisungsbefugnisse agiert.<sup>280</sup>

Die Termini „assurance“<sup>281</sup> und „consulting“ implizieren unterdessen, dass es Aufgabe der Internen Revision ist, die Unternehmensleitung zu unterstützen und zu beraten. Dabei umfasst die Tätigkeit der Internen Revision alle Teilbereiche des Unternehmens.<sup>282</sup> Mit assurance-Aktivität ist gemeint, dass die Interne Revision einerseits durch ihre Aktivitäten die Sicherheit und die Qualität von entscheidungsrelevanten Informationen zu erhöhen versucht, um somit den unternehmerischen Entscheidungsprozess zu unterstützen sowie zu opti-

<sup>275</sup> IIA (Hrsg.) (o.J.a). Das Deutsche Institut für Interne Revision e.V. (IIR) übersetzt diese Definition, in Abstimmung mit der österreichischen Arbeitsgemeinschaft Interne Revision und dem schweizerischen Verband für Interne Revision, wie folgt: „Die Interne Revision erbringt unabhängige und objektive Prüfungs- („assurance“) und Beratungsdienstleistungen, welche darauf ausgerichtet sind, Mehrwerte zu schaffen und die Geschäftsprozesse zu verbessern. Sie unterstützt die Organisation bei der Erreichung ihrer Ziele, indem sie mit einem systematischen und zielgerichteten Ansatz die Effektivität des Risikomanagements, der Kontrollen und der Führungs- und Überwachungsprozesse bewertet und diese verbessern hilft.“ IIR (Hrsg.) (o.J.a). Siehe hierzu Peemöller, V. H. (2004b), S. 152. Ähnlich auch Lück, W. (2001c), S. 21.

<sup>276</sup> Vgl. IIA (Hrsg.) (2001), Standard 1110.

<sup>277</sup> So auch Hagen, K. (1978), S. 17.

<sup>278</sup> Siehe auch IIA (Hrsg.) (2001), Standard 1120.

<sup>279</sup> So auch Ruud, T. F. / Linsi, A. (1999), S. 1150.

<sup>280</sup> Siehe hierzu Blohm, H. (1991), S. 4; Cramer, D. (1982), S. 14 ff.

<sup>281</sup> Zur Bedeutung des Terminus „assurance“ im Kontext neuer Prüferdienstleistungen siehe Kapitel 3.

<sup>282</sup> So auch Baudisch, R. (1961), S. 25; Beer, T. (1986), S. 15; Böhmer, G.-A. et al. (1981), S. 16; Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K. (2003), S. 12.

mieren, und andererseits den Entscheidungsfindungsprozess selbst überprüft, um auf Basis der vorhandenen Informationen bestmögliche Entscheidungen sicherzustellen.<sup>283</sup> Die consulting-Aktivität ist demgegenüber die beratende Leistung der Internen Revision. Aufbauend auf ihren Prüfungsergebnissen und Erfahrungen soll die Interne Revision Empfehlungen abgeben, die die Unternehmensleitung bei der Erreichung der Unternehmensziele unterstützen.<sup>284</sup>

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass es die Aufgabe der Internen Revision ist, durch ihre Aktivitäten einen zusätzlichen Nutzen, gemessen an den Unternehmenszielen, für das Unternehmen zu bewirken. Dies kann grundsätzlich durch zwei Vorgehensweisen erreicht werden. Zum einen durch das Aufzeigen von Schwachstellen und Fehlern sowie durch Empfehlungen, die zu einer Verbesserung der Unternehmensprozesse führen, zum anderen aber auch durch eine Reduzierung der Kosten für die Tätigkeit der Internen Revision selbst bei mindestens gleich bleibender Qualität der erbrachten Leistungen.<sup>285</sup>

---

<sup>283</sup> Ähnlich auch *Ruud, T. F. / Linsi, A.* (1999), S. 1151.

<sup>284</sup> Vgl. hierzu *IIA* (Hrsg.) (2003), Abschnitt „Glossary“; *Ruud, T. F. / Bodenmann, J. M.* (2001), S. 523. Ähnlich auch *Kathke, C. J. / Kötzle, A.* (1999), S. 83; *Rossow, H.* (1994), S. 64.

<sup>285</sup> In Anlehnung an *Walz, A.* (1997), S. 51-54.

## 2.2.2 Grundlagen der Internen Revision

Während im vorherigen Kapitel eine Begriffsabgrenzung und eine Definition der Internen Revision vorgenommen wurden, wird in den folgenden Ausführungen auf die Grundlagen der Internen Revision eingegangen. Ziel hierbei ist es, zum einen die Gründe für die Existenz einer Internen Revision zu verdeutlichen und zum anderen einen Überblick über die Regelungen für diesen Beruf zu geben.

### 2.2.2.1 Betriebswirtschaftliche Grundlagen

Gegenstand der Betriebswirtschaftslehre ist das wirtschaftliche Handeln in und von Unternehmen (Betrieben).<sup>286</sup> Bereits in der Einleitung wurde auf die Systemtheorie hingewiesen, in deren Kontext Unternehmen als offene soziotechnische Systeme bezeichnet werden können, die in einem wechselseitigen Beeinflussungsverhältnis zu ihrer Umwelt stehen.<sup>287</sup> Zur Koordination der einzelnen Subsysteme und der Interaktion mit der Umwelt bedarf es einer entsprechenden Unternehmensleitung/-führung,<sup>288</sup> die auch als Management bezeichnet wird<sup>289</sup>. Die Auseinandersetzung mit der Führung von Unternehmen als Managementlehre ist ein Teilbereich der Betriebswirtschaftslehre.<sup>290</sup>

Damit die Unternehmensleitung die notwendigen Maßnahmen treffen kann, um den Unternehmenszweck zu erfüllen, muss sie mit einer ausreichenden Verfügungsmacht ausgestattet sein. Hiermit verbunden ist eine Verantwortung der Unternehmensleitung für die Unterhaltung und Erhaltung des Unternehmens.<sup>291</sup> Aus funktionaler Sicht konkretisiert sich die Verfügungsmacht und die

---

<sup>286</sup> Siehe *Diederich, H.* (1988), S. 21; *Gutenberg, E.* (1975), S. 13; *Heinen, E.* (1971), S. 21; *Schauenberg, B.* (1998), S. 3; *Schierenbeck, H.* (2003), S. 9.

<sup>287</sup> Siehe hierzu Kapitel 1.1.

<sup>288</sup> Vgl. auch *Staehe, W. H.* (1999), S. 416 f.; *Rice, A. K.* (1963), S. 15; *Ulrich, H.* (1970), S. 317 ff. und 329. Ähnlich auch *Miller, E. J. / Rice, A. K.* (1973), S. 3 f.

<sup>289</sup> So auch *Brühwiler, B.* (1980), S. 69; *Fritz, W.* (1992), S. 3; *David, S.* (2001), S. 25; *Schierenbeck, H.* (2003), S. 95; *Staehe, W. H.* (1999), S. 134.

<sup>290</sup> Auch so *Malik, F.* (1984), S. 36; *Pack, L.* (1984), Sp. 4080; *Schoenfeld, H. M. W.* (1984), Sp. 751 f. Jedoch wird diese Auffassung in der Literatur nicht uneingeschränkt geteilt. So gibt es durchaus Stimmen, die die Betriebswirtschaftslehre und die Managementlehre als identisch einstufen. Siehe hierzu beispielsweise *Reber, G.* (1969). Weitere Meinungen und Diskussionen zu diesem Thema finden sich in *Staehe, W. H.* (1999), S. 73-76.

<sup>291</sup> Siehe auch *Ballmann, W.* (1967), S. 17 f.; *Schwaneck, H.* (1974), S. 6 f. Eine ausführliche Diskussion zur Verantwortung der Unternehmensleitung findet sich unter anderem bei *Grosse, D.* (2002).



Verantwortung der Unternehmensleitung in den Aufgaben, die ihr zur Zweckerfüllung inhärent sind. Eine in der Literatur weit verbreitete Auffassung kategorisiert die Aufgaben der Unternehmensleitung in Zielsetzung, Planung, Organisation und Überwachung<sup>292 293</sup>.

Die Zielsetzung ist die geistige Vorwegnahme des Zustands, den das Unternehmen in der Zukunft erlangen soll. Sie schafft die Basis für das Handeln des Unternehmens<sup>294</sup> und dient als Maßstab zur Beurteilung des Erfolgs dieses Handelns<sup>295</sup>. Hierbei ist zu beachten, dass Unternehmen nicht lediglich ein Ziel verfolgen, sondern sich ihre Ziele in einem Zielsystem manifestieren und sowohl nach hierarchischen Gesichtspunkten, in Haupt- und Nebenziele, als auch nach den Dimensionen Inhalt, zeitlicher Bezug und angestrebtes Ausmaß der Zielerreichung unterscheiden können.<sup>296</sup> Die Aufgabe der Planung kann hiernach als gedankliche Vorbereitung zur Erreichung der Ziele angesehen werden. Sie stellt somit eine geistige Antizipation der zu Zielerreichung notwendigen, zukünftig zu ergreifenden Maßnahmen dar.<sup>297</sup> Mit Organisation wird die Aufgabe der Unternehmensleitung beschrieben, die Planung umzusetzen. Dies beinhaltet, dass Regeln und Grundsätze aufgestellt werden, nach

<sup>292</sup> Siehe hierzu unter anderem *Lechner, K. / Egger, A. / Schauer, R.* (2003), S. 65; *Korber, W.* (1989), S. 17; *Pressmair, G.* (1984), S. 49.

<sup>293</sup> Mitunter vertreten einige Autoren die Auffassung einer erweiterten Kategorisierung des Aufgabenspektrums. So ist insbesondere vielfach eine Ergänzung der Aufgabe der Disposition im Anschluss an die Organisation festzustellen, worunter die täglichen Verfügungen, Entscheidungen und alle weiteren operativen Handlungen zu verstehen sind. Siehe hierzu *Ballmann, W.* (1967), S. 18; *Eschenbach, R.* (1986), S. 36; *Hardach, F. W.* (1961), S. 55. Ähnlich auch *Keller, D.* (1982), S. 16; *Klinger, M. A. / Klinger, O.* (2000), S. 3; *Schierenbeck, H.* (2003), S. 96-103; *Schildbach, T.* (1999), S. 67; *Staehle, W. H.* (1999), S. 81; *Ulrich, H.* (1970), S. 320 f.; *Wöhe, G. / Döring, U.* (2002), S. 85 f. Eine noch detailliertere Auffassung vertritt unter anderem *Blohm, H.* (1962), S. 55 f. Andere Autoren wiederum kategorisieren das Aufgabenspektrum der Unternehmensleitung weniger umfangreich und dafür allgemeiner in Zielsetzung/Planung, Umsetzung und Überwachung. Mit zum Teil unterschiedlichen Begriffen wird diese Auffassung über das Aufgabenspektrum der Unternehmensleitung beispielsweise in der folgenden Literatur vertreten: *Blohm, H. / Brenneis, F.-J.* (1968), S. 11; *Gutenberg, E.* (1975), S. 47; *Klinger, M. A. / Klinger, O.* (1998), S. 16; *Peez, L.* (1975), S. 18 f.; *Potthoff, E.* (1982), S. 2; *Schwaneck, H.* (1974), S. 7; *Ulrich, H.* (1984), S. 5 f.; *Zünd, A.* (1973), S. 112. Da für den weiteren Verlauf dieser Arbeit eine fundierte Auseinandersetzung mit der terminologischen und taxonomischen Abgrenzung dieser Auffassungen nicht erforderlich ist und die wenn auch im Detail unterschiedlichen Auffassungen der grundlegende inhaltliche Umfang der Aufgaben der Unternehmensleitung verbindet, wird im weiteren Verlauf der im Text dargestellten Auffassung entsprochen.

<sup>294</sup> In Anlehnung an *Heinen, E.* (1991), S. 13 f.; *Zünd, A.* (1973), S. 112.

<sup>295</sup> Vgl. *Wöhe, G. / Döring, U.* (2002), S. 95.

<sup>296</sup> Dabei können die Ziele eines Unternehmens in konfliktärer, komplementärer oder indifferenter Beziehung zueinander stehen. Vgl. hierzu *Heinen, E.* (1991), S. 13-16.

<sup>297</sup> Siehe hierzu *Hardach, F. W.* (1961), S. 56; *Hopfenbeck, W.* (2002), S. 506 f.; *Mag, W.* (1999), S. 4.

denen das Unternehmen aufgeteilt und die Unternehmensprozesse durchgeführt werden.<sup>298</sup> Die Überwachung dient dazu, anhand des Ist-Zustandes festzustellen, inwieweit die durch die zuvor beschriebenen Aufgaben vorgegebenen Soll-Objekte im Unternehmen umgesetzt oder erreicht wurden. Bei Abweichungen gilt es, die Gründe zu analysieren und an die gedanklich vorgelagerten Aufgabenbereiche zurückzumelden, um Modifikationen an der Zielsetzung, Planung oder Organisation vornehmen zu können.<sup>299</sup> Durch diesen Rückkopplungseffekt entsteht ein kybernetischer Regelkreis<sup>300</sup>, der in der Literatur auch Managementkreis<sup>301</sup> oder Managementzyklus<sup>302</sup> genannt wird.

Die Marktstrukturen der Gegenwart sind jedoch geprägt durch einen zunehmenden globalen Wettbewerb infolge der Integration internationaler Märkte.<sup>303</sup> Ein Resultat dieser Entwicklung ist die Entstehung international operierender sowie multinationaler Unternehmen beziehungsweise Konzerne mit einem globalen Netzwerk von interdependenten Waren- und Dienstleistungsbeziehungen, Tochtergesellschaften und Kapitalbeteiligungen.<sup>304</sup> Vor dem Hintergrund der hierdurch zunehmenden Komplexität der Unternehmenslandschaft erscheint die Unternehmensleitung nicht in der Lage, die oben beschriebenen Aufgaben alleine bewältigen zu können. Sie ist deshalb bestrebt, einzelne Aufgaben oder Aufgabenbereiche auf Unternehmensbereiche respektive -abteilungen zu übertragen, die zu schaffen sie aufgrund ihrer Verfügungsmacht in der Lage ist.<sup>305</sup> Im Kontext der Delegierung des prozessunabhängigen Teilbereichs der Überwachung stellt die Interne Revision somit eine Abteilung oder Funktion im Unternehmen dar, die einen Teilbereich der Aufgaben der Unternehmensleitung übernimmt.<sup>306</sup>

---

<sup>298</sup> So auch Euler, K. A. (1992), S. 12; Hardach, F. W. (1961), S. 56; Picot, A. (1999), S. 114 f.

<sup>299</sup> In Anlehnung an Mag, W. (1999), S. 54; Eberl, P. (2002), S. 198.

<sup>300</sup> So auch Ballmann, W. (1973), S. 10 f.

<sup>301</sup> Vgl. auch Lechner, K. / Egger, A. / Schauer, R. (2003), S. 65; Klinger, M. A. / Klinger, O. (2000), S. 3; Korber, W. (1989), S. 17;

<sup>302</sup> So auch Hopfenbeck, W. (2002), S. 503.

<sup>303</sup> Vgl. Berg, H. / Cassel, D. / Hartwig, K. H. (1999), S. 278.

<sup>304</sup> Siehe auch Ähnlich Broll, U. (1996), S. 438 f.; Sherman, H. C. (1996), S. 13. Ähnlich auch Ballmann, W. (1962), S. 15; Hofmann, R. (1972), S. 13.

<sup>305</sup> Siehe hierzu auch Beer, T. (1986), S. 14; Hofmann, R. (1972), S. 11 und 13; Klinger, M. A. / Klinger, O. (2000), S. 3; Meyer, C. W. (1972), S. 1023 f.; Peemöller, V. H. (1978b), S. 168; Schwaneck, H. (1974), S. 7.

<sup>306</sup> Vgl. Eschenbach, R. (1986), S. 36.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Unternehmensleitung aufgrund ihrer Verfügungsmacht Entscheidungen treffen kann, die den Aufbau und den Ablauf des unternehmerischen Geschehens determinieren. Weiterhin obliegt ihr aufgrund ihrer Verantwortung die Pflicht, die Umsetzung ihrer Entscheidungen zu überwachen. Während wegen der beschriebenen Umstände die Funktion der Überwachung respektive Prüfung an die Interne Revision delegierbar ist, verbleibt die letzte Verantwortung für diese bei der Unternehmensleitung, sie ist nicht delegierbar.<sup>307</sup> Aus betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten ergibt sich die Notwendigkeit der Internen Revision aus der zunehmenden Komplexität der Unternehmensgeschehen und -strukturen, die eine Erfüllung der Aufgaben der Unternehmensleitung alleine und in persona erschwert oder sogar unmöglich macht. Der Kompetenzspielraum der Internen Revision ergibt sich aus der Delegation des Teilbereichs der Prüfungsaufgabe der Unternehmensleitung, die lediglich die funktionale Komponente umfasst und nicht die Verantwortlichkeit hierfür beinhaltet.

#### **2.2.2.2 Normative Grundlagen**

Zu den bereits erwähnten Rahmenbedingungen für Unternehmen zählen auch Normen. Allgemein kann man unter Normen Regeln und Anweisungen verstehen, die das Handeln von bestimmten Personen oder Personengruppen steuern sollen.<sup>308</sup> Dieser Gliederungspunkt behandelt die rechtliche und berufsständische Dimension von Normen in Bezug auf die Interne Revision.

##### **2.2.2.2.1 Gesetzliche Grundlagen**

Wie bereits angesprochen, können Missmanagement und kriminelle Handlungen bei Unternehmen zu finanziellen Verlusten sowie wirtschaftlichen Schief-lagen für diese Unternehmen sowie deren Umfeld führen.<sup>309</sup> In diesem Zusammenhang sahen sich insbesondere Aufsichtsräte und der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer einer zunehmenden Kritik ausgesetzt.<sup>310</sup> Diese und weitere Unternehmensprobleme forcierten die international geführte öffentliche Dis-

---

<sup>307</sup> Zu diesen Ausführungen siehe *Peemöller, V. H. (1976), S. 17. Ähnlich auch Hofmann, R. (1996), S. 754; Klinger, M. A. / Klinger, O. (2000), S. 3.*

<sup>308</sup> So auch *Ruhnke, K. (2000a), S. 11; Staehle, W. H. (1999), S. 277 u. 619.*

<sup>309</sup> Vgl. auch *Hofmann, R. (2000), S. 47-55.*

<sup>310</sup> So auch *Bea, F. X. / Scheurer, S. (1994), S. 2145; Dörner, D. (1998a), S. 1; Forster, K.-H. (1995), S. 1.*

kussion über Führung und Überwachung der Unternehmen<sup>311</sup>, die als Corporate Governance<sup>312</sup> Debatte bezeichnet werden kann.<sup>313</sup>

In Deutschland führte diese Diskussion im Jahre 1998 zur Verabschiedung eines Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich,<sup>314</sup> das so genannte „KonTraG“<sup>315</sup>.<sup>316</sup> Dieses Gesetz zielte darauf ab, unter anderem eine Verbesserung der Arbeit des Aufsichtsrats, Verschärfung der Kontrollmöglichkeiten, Erhöhung der Transparenz und Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung in den Unternehmen herbeizuführen.<sup>317</sup> Hieraus ergaben sich für die Unternehmen diverse Konsequenzen. So hat der Vorstand einer Aktiengesellschaft seitdem geeignete Maßnahmen zu ergreifen, um Entwicklungen frühzeitig zu erkennen, die den Fortbestand des Unternehmens gefährden.<sup>318</sup> So sollen insbesondere existenzgefährdende, risikobehaftete Geschäfte, Unrichtigkeiten in der Rechnungslegung und Verstöße gegen Gesetze, die Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens haben, frühzeitig aufgedeckt werden. Hierbei wird ausdrücklich auf die Pflicht zur Einrichtung eines hierfür geeigneten Überwachungssystems

<sup>311</sup> In Anlehnung an *Ruud, T. F. / Bodenmann, J. M. (2001), S. 521.*

<sup>312</sup> Der Terminus „Corporate Governance“ enthält im Rahmen der internationalen Debatte jedoch keine eindeutige, trennscharfe Inhaltsbestimmung. Dessen ungeachtet ist man gegenwärtig der Ansicht, dass dem Terminus „Corporate Governance“ zwei fundamentale Elemente inhärent sind, deren Vernachlässigung nachteilig erscheint. Corporate governance umfasst demnach zum einen die Strukturierung der Unternehmensführung im Hinblick auf ihre funktionale Zweckmäßigkeit und zum anderen die Bemühungen um ein Gleichgewicht zwischen Unternehmen, Kapitalmarkt und weiteren Interessensgruppen sowie hierbei primär um die Überwachung der Unternehmensspitze und Wahrung der Interessen der stakeholder. Siehe auch *Böckli, P. (2000), S. 133 f.; Buderath, H. M. (2004), S. 669; Hachmeister, D. (2002), Sp. 487 f.; Schneider, U. H. / Strenger, C. (2000), S. 106 f.; The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance (Hrsg.) (1992), Tz. 2.5. Ähnlich auch Berliner Initiativkreis German Code of Corporate Governance (Hrsg.) (2000), S. 1573; Pfyffer, H.-U. / Raggenbass, M. (2002), S. 415; Volk, G. (2001), S. 412; Witt, P. (2000), S. 45.*

<sup>313</sup> Vgl. *Boycott, A. (1997), S. 214 f.; Küsters, E. A. (2002), S. 313; Seibert, U. (1999), S. V; Tanski, J. S. (2003), S. 90; Werder, A. v. (2000), S. 2.* Beispielhaft sei auf die folgende Literatur hierzu verwiesen, *Bachmann, S. A. J. (2002); Bertschinger, U. (2000); Böckli, P. (2000); DeZoort, F. T. / Hermanson, D. R. (2002); Estrin, S. (2002); Isler, H. / Schweizer, M. (2000); Peltzer, M. / Werder, A. v. (2001); Rosen, R. v. (2001); Schüle, K. (2001).*  
<sup>314</sup> So auch *Brand-Noé, C. (1999), S. 314; Hommelhoff, P. (1998a), S. 2567; Saitz, B. / Braun, F. (1999), S. IX.*

<sup>315</sup> Hierbei handelt es sich weniger um ein neues eigenständiges Gesetzeswerk, als vielmehr um ein Rahmengesetz, das Änderungen in verschiedenen Regelwerken des deutschen Handels- und Gesellschaftsrechts bewirkte.

<sup>316</sup> Hierzu siehe *Böcking, H.-J. / Orth, C. (1998), S. 351.* Ähnlich auch *Boycott, A. (1997), S. 214 f.; Wolz, K. / Runzheimer, B. (2000), S. 18 f.*

<sup>317</sup> Siehe hierzu *Bundesregierung (Hrsg.) (1998), S. 1.*

<sup>318</sup> Ähnlich auch *Böcking, H.-J. / Orth, C. (1998), S. 351.*

hingewiesen.<sup>319</sup> Der Gesetzgeber betont hiermit die allgemeine Leitungsaufgabe und Sorgfaltspflicht des Vorstands<sup>320</sup> und somit – aus betriebswirtschaftlicher Sicht – die Notwendigkeit, für ein angemessenes Risikomanagement und eine angemessene Interne Revision zu sorgen.<sup>321, 322</sup> Der Gesetzgeber trägt damit dem zunehmenden Risiko im Umfeld der Unternehmen und einer steigenden Wirtschaftskriminalität<sup>323</sup> Rechnung, ohne die verwendeten Termini näher zu konkretisieren.<sup>324</sup> Wie bereits zu Beginn dieser Arbeit erwähnt, soll hierdurch die Verpflichtung für Unternehmen hervorgehoben werden organisatorische Maßnahmen zu ergreifen, die aus funktionaler Sicht geeignet sind Aufgaben und Ziele einer Internen Revision sicherzustellen, es jedoch den Unternehmen überlassen bleibt, hierzu eine eigene Abteilung Interne Revision zu schaffen oder diese Aufgabe auf einen externen Dienstleister zu übertragen.<sup>325</sup> Obwohl sich diese Regelungen im Aktiengesetz bewegen, kann von einer Ausstrahlungswirkung auch auf andere Rechtsformen, insbesondere auf die Geschäftsführer einer GmbH, ausgegangen werden.<sup>326</sup> Dies kann zum einen daraus abgeleitet werden, dass mit nahezu identischem Wortlaut wie in § 93 Abs. 1 AktG in § 43 Abs. 1 GmbHG die Geschäftsführer einer GmbH die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden haben<sup>327</sup>, und zum anderem daraus, dass beispielsweise in einem BGH-Urteil von 1995 betont wurde, dass hierzu auch die Überwachung des Unternehmens, unter besonderer Berücksichtigung existenzgefährdender Entwicklungen, gehört<sup>328</sup>.

---

<sup>319</sup> Vgl. § 91 Abs. 2 AktG.

<sup>320</sup> Siehe § 76 i. V. m. § 93 Abs. 1 AktG. Ähnlich auch *Lück, W.* (2001d), S. 21; *Meyding, T. / Mörsdorf, R.* (1999), S. 8.

<sup>321</sup> Vgl. auch *Ernst, C. / Seibert, U. / Stuckert, F.* (1998), S. 53.

<sup>322</sup> Eine genaue Abgrenzung der Begriffe „Überwachungssystem“, „Risikomanagement“ und „Interne Revision“ im Kontext des § 91 Abs. 2 AktG wird in Kapitel 2.2.4.1 vorgenommen.

<sup>323</sup> Zur gestiegenen Wirtschaftskriminalität siehe eine Studie der KPMG in *Humer, P.* (1998).

<sup>324</sup> Dieser Gedankengang lehnt sich an die Begründung des Gesetzentwurfes zum geänderten § 91 Abs. 2 AktG an. Siehe *Bundesregierung* (Hrsg.) (1998), S. 15. Ähnlich auch *Brebeck, F. / Herrmann, D.* (1997), S. 381.

<sup>325</sup> Siehe Kapitel 1.1.

<sup>326</sup> Siehe hierzu *Amling, T. / Bischof, S.* (1999), S. 45; *Bundesregierung* (Hrsg.) (1998), S. 15; *Ernst, C.* (1998), S. 1027; *Scharpf, P.* (1997), S. 737.

<sup>327</sup> Ähnlich auch *Scharpf, P.* (1997), S. 737.

<sup>328</sup> Vgl. *BGH* (1995). *Ernst* sieht hierin eine Herausstellung der Pflicht eines Geschäftsführers einer GmbH zur Einrichtung eines Risikomanagements. *Ernst, C.* (1998), S. 1027. Ähnliches kann insofern auch für die Einrichtung einer funktionalen Internen Revision aus dem hier beschriebenen Zusammenhang konsekutiv gefolgert werden.

Eine generelle Verpflichtung für sämtliche Unternehmen respektive Unternehmensformen lässt sich hieraus jedoch nicht ableiten. Zu erwähnen sind jedoch Vorschriften für Unternehmen bestimmter Branchen, die die Einrichtung einer Internen Revision vorsehen. So ist ähnlich wie für Aktiengesellschaften für Unternehmen, die unter die Anwendbarkeit des Gesetzes über das Kreditwesen (KWG) fallen, die Einrichtung angemessener Kontrollverfahren, wozu auch eine Interne Revision zählt,<sup>329</sup> obligatorisch.<sup>330</sup>

#### 2.2.2.2 Berufsspezifische Grundlagen

Die Forderung des KWG, für eine angemessene Interne Revision zu sorgen, wurde insbesondere durch das Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (BAKred)<sup>331</sup> konkretisiert,<sup>332</sup> das einen Rahmen für die Ausgestaltung und Funktionsweise den unternehmensindividuell einzurichtenden Internen Revisionen bei den Kreditinstituten aufzeigt<sup>333</sup>. Während eine derartige Konkretisierung für die Forderungen des § 91 Abs. 2 AktG fehlt, weisen die branchenspezifischen Regelungen des BAKred nur eine eingeschränkte Abstraktionsmöglichkeit und somit nur eine geringe Eignung zur branchenübergreifenden Anwendung auf. Für eine branchenübergreifende Anwendung besser geeignet erscheinen die Regelungen zur Internen Revision, die vom IIA herausgegeben wurden.

---

<sup>329</sup> So auch *Haake, M. / Leitschuh, G. / Gosolowsky, H.-J.* (2000), S. 198; *Hanenberg, L. / Schneider, A.* (2001), S. 1058 f. Grundsätzlich ist jedoch hierbei eine institutionalisierte Interne Revision gemeint. Dennoch besteht unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit, die Interne Revision auszulagern. Siehe hierzu ausführlich *Haake, M. / Leitschuh, G. / Gosolowsky, H.-J.* (2000), S. 202; *Hanenberg, L.* (2001), S. 396 und 404 f.; *Hübner, G.* (2001), S. 150.

<sup>330</sup> Hierzu vgl. § 25 Abs. 1 Nr. 2 KWG. Ähnlich sieht auch das Gesetz über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen (Versicherungsaufsichtsgesetz – VAG) die Einrichtung angemessener interner Kontrollverfahren vor. Siehe § 104d VAG.

<sup>331</sup> Zum 1. Mai 2002 wurde das BAKred mit den damaligen Bundesaufsichtsämtern für den Wertpapierhandel (BAWe) und das Versicherungswesen (BAV) zur Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) verschmolzen worden. Für weitere Informationen siehe [www.bafin.de](http://www.bafin.de).

<sup>332</sup> Vgl. hierzu *Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen* (Hrsg.) (2000). Das hier genannte Rundschreiben vom 17. Januar 2000 löste das Schreiben des Bundesaufsichtsamtes vom 28. Mai 1976 über die Anforderungen für die Ausgestaltung der Innenrevision bei Kreditinstituten ab.

<sup>333</sup> So auch *Hanenberg, L.* (2001), S. 395; *Sanio, J.* (1999), S. 7. Ähnlich auch *Haake, M.* (2002), S. 2.

Bei dem in den USA sitzenden IIA handelt es sich um eine im Jahre 1941 gegründete<sup>334</sup> privatrechtliche Organisation, die sich mit der Interessensvertretung der Internen Revisoren und der Entwicklung dieser Profession befasst.<sup>335</sup> Dabei versteht sich diese Organisation nicht als nationale amerikanische, sondern als internationale Berufsorganisation mit dem Ziel der weltweiten Expansion.<sup>336</sup> Zur Erfüllung ihrer Ziele hat das IIA unter anderem Grundsätze<sup>337</sup> sowie Ethikregeln, die von den Internen Revisoren eingehalten werden sollten, erarbeitet, um den Beruf des Internen Revisors und auch die Aufgaben einer effektiven und effizienten Internen Revision systematisch darzustellen.<sup>338</sup> Diese Regeln wurden durch das IIA in einem professional practices framework, welches auch die dieser Arbeit zugrunde liegende Definition der Internen Revision beinhaltet, eingebettet und unterteilt in drei Kategorien.

Die erste Kategorie enthält das Rahmenwerk zu den ethischen Regeln eines Internen Revisors (IIA code of ethics) und die Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing – SPPIA).<sup>339</sup> Während der IIA code of ethic die Zielsetzung verfolgt, eine auf ethischen Grundsätzen basierende Kultur dieser Profession zu fördern,<sup>340</sup> dienen die Standards unter anderem dazu, Grundprinzipien für die Praxis der Internen Revision darzustellen und Rahmenbedingungen für die Durchführung und Förderung der vielfältigen Leistungen der Internen Revision zu schaffen. Die Standards gliedern sich in drei Kategorien. Hierzu gehören zunächst die Attribute Standards, die sich mit den unverkennbaren Eigenschaften von Personen und Unternehmen beschäftigen, die mit Funktionen der Internen Revision betraut sind. Diese Standards sind in der Systematik der SPPIA dadurch gekennzeichnet, dass sie mit einer „1“ beginnen. Der zweiten Kategorie gehören die Performance Standards an. Diese charakterisieren die Tätigkeitsfelder der Internen Revision und offerieren Qualitätskriterien zur Be-

---

<sup>334</sup> Hierzu siehe *Hofmann, R.* (1990a), S. 103; *IIA* (Hrsg.) (o.J.b); *Ruud, T. F. / Linsi, A.* (1998), S. 1405.

<sup>335</sup> Vgl. auch *IIA* (Hrsg.) (o.J.c), Abschnitt „Mission“; *Tanski, J. S.* (1998), S. 1253.

<sup>336</sup> Siehe hierzu *Robertson, K.* (1997), S. 62.

<sup>337</sup> Die aktuellen Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision stellen eine seit dem 1. Januar 2002 gültige Überarbeitung der bis dahin bestandenen Standards dar. Vgl. hierzu *Ruud, T. F. / Bodenmann, J. M.* (2001), S. 522.

<sup>338</sup> Ähnlich *Rittenberg, L. E.* (2001), S. 64.

<sup>339</sup> So auch *IIA* (Hrsg.) (o.J.d), Abschnitt „Professionalism and Certification“

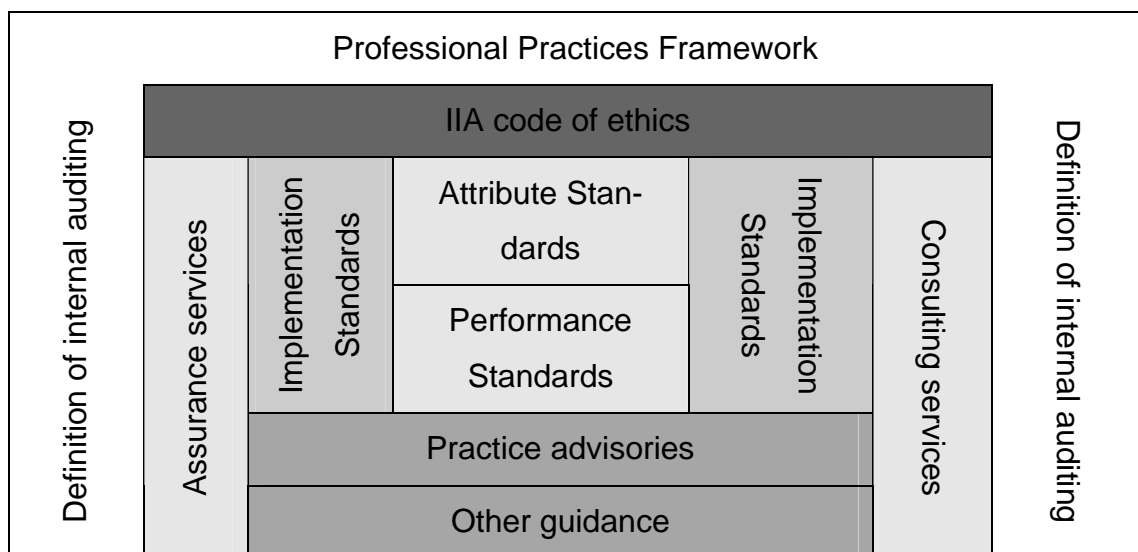
<sup>340</sup> Siehe hierzu *IIA* (Hrsg.) (2000), S. 1.

urteilung dieser Dienstleistung. Sie sind mit einer „2“ beginnend in den SPPIA abgebildet. Die letzte Kategorie bilden die Implementation Standards, welche die jeweiligen Attribute und Performance Standards im Hinblick auf die jeweilige Art des Auftrags, assurance (A) oder consulting (C) service, konkretisieren.<sup>341</sup>

Die zweite Kategorie des framework umfasst die practice advisories, die Interpretationen oder die Anwendbarkeit bestimmter Standards darstellen. Die Berücksichtigung dieser Ratschläge wird vom IIA dringend empfohlen.

Die letzte Kategorie bilden solche Publikationen des IIA, die nicht unter die erste oder zweite Kategorie fallen, jedoch zur Unterstützung der Entwicklung dieser Profession und / oder deren praktischen Tätigkeit beitragen.<sup>342</sup>

Abbildung 2-7 stellt die beschriebene Einbindung der Normen des IIA in das framework grafisch dar.



**Abbildung 2-7: Normenkontext des professional practices framework des IIA<sup>343</sup>**

Neben den Normen zur Systematisierung der Tätigkeit der Internen Revision bietet das IIA seit 1974<sup>344</sup> ein Examen zum Certified Internal Auditor (CIA) an, mit dessen Erlangung ein Interner Revisor nachweist, dass er über die not-

<sup>341</sup> Die Ausführungen in Bezug auf die Standards beziehen sich auf, *IIA* (Hrsg.) (2001), S. 2.

<sup>342</sup> So auch *IIA* (Hrsg.) (o.J.d), Abschnitt „Category 3“

<sup>343</sup> In Anlehnung an *Ruud, T. F. / Linsi, A.* (1999), S. 1154.

<sup>344</sup> Siehe hierzu auch *Hofmann, R.* (1990b), S. 210; *Tanski, J. S.* (1998), S. 1253.



wendige Erfahrung und Qualifikation verfügt, um seine Aufgaben erfüllen zu können.<sup>345</sup>

In Deutschland wurde im Jahre 1958 das Deutsche Institut der Internen Revision e. V. (IIR) zur Förderung und Weiterentwicklung der Internen Revision gegründet.<sup>346</sup> Ziel dieser privatrechtlichen gemeinnützigen Vereinigung ist unter anderem, in Analogie zum IIA, die Interessenvertretung und Weiterbildung der Mitglieder sowie die Entwicklung von Revisionsgrundsätzen und -methoden.<sup>347</sup> Aufgrund der Perzeption von steigenden Anforderungen an die Interne Revision entschloss sich das IIR im Jahre 1995 zur Mitgliedschaft beim IIA, ohne die nationale Identität aufzugeben.<sup>348</sup> Bedingt durch die Mitgliedschaft und Zusammenarbeit mit dem IIA hat das IIR den IIA code of ethic und die Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision übernommen.<sup>349</sup> Weiterhin sollte durch die Mitgliedschaft zum IIA den Mitgliedern des IIR und Interessenten der Zugang zum CIA-Examen erleichtert werden.<sup>350</sup> Diese Bemühungen führten im Jahre 1998 zum ersten CIA-Examen in deutscher Sprache.<sup>351</sup> Darüber hinaus veröffentlicht das IIR eigene Revisionsstandards<sup>352</sup>, die auf deutsche Verhältnisse abgestellt sind<sup>353</sup> und sich unter anderem mit speziellen Fragestellungen zur beruflichen Praxis der Internen Revision befassen.<sup>354</sup>

Abschließend sei jedoch darauf hingewiesen, dass die Anwendung der skizzierten Standards und Ethikregeln keinesfalls garantiert ist. Zwar verpflichten

---

<sup>345</sup> Vgl. hierzu *Peemöller, V. H.* (2004b), S. 190; *Reinecke, B. / Peemöller, V. H. / Meister, U.* (1997), S. 193. Ähnlich auch *Schwager, E.* (2000), S. 2337; *Tanski, J. S.* (1998), S. 1253.

<sup>346</sup> So auch *Hofmann, R.* (1990a), S. 109; *IIR* (Hrsg.) (o.J.b).

<sup>347</sup> Siehe hierzu *IIR* (Hrsg.) (2000), § 2; *IIR* (Hrsg.) (o.J.c).

<sup>348</sup> Siehe hierzu *Tanski, J. S.* (1998), S. 1253. Zur Mitgliedschaft des IIR beim IIA siehe weiterhin *IIR* (Hrsg.) (o.J.d); *Reinecke, B. / Peemöller, V. H. / Meister, U.* (1997), S. 193.

<sup>349</sup> In Bezug auf den IIA code of ethic siehe *IIR* (Hrsg.) (o.J.e); *Lück, W.* (2001c), S. 22. In Bezug auf die Standards siehe *IIR* (Hrsg.) (o.J.f).

<sup>350</sup> In Anlehnung an *Reinecke, B. / Peemöller, V. H. / Meister, U.* (1997), S. 193.

<sup>351</sup> Vgl. hierzu auch *Peemöller, V. H. / Richter, M.* (2000), S. 88; *Tanski, J. S.* (1998), S. 1254.

<sup>352</sup> Bisher hat das IIR drei Revisionsstandards veröffentlicht. Revisionsstandard Nr. 1 befasst sich mit der Zusammenarbeit von Interner Revision und Abschlussprüfer, siehe *IIR* (Hrsg.) (2001a). Standard Nr. 2 hat die Prüfung des Risikomanagements eines Unternehmens zum Gegenstand, siehe *IIR* (Hrsg.) (2001b), und Standard Nr. 3 beschreibt ein Rahmenwerk für die Qualitätssicherung und -verbesserung (Qualitätsmanagement) der Arbeit der Internen Revision, siehe *IIR* (Hrsg.) (2002).

<sup>353</sup> So auch *Peemöller, V. H.* (2004b), S. 166.

<sup>354</sup> In Anlehnung an *IIR* (Hrsg.) (o.J.g).

sich die Internen Revisoren durch ihr CIA-Examen und/oder ihre Mitgliedschaft zum IIR oder IIA, die Kerngrundsätze dieser Verbände zu beachten,<sup>355</sup> jedoch mangelt es diesen Berufsverbänden an einer entsprechenden Sanktionsmacht zur Durchsetzung der Normen.<sup>356</sup> Die einzige Konsequenz, die bei einer Verletzung der Normen droht, ist der Verlust des Zertifikats eines CIA und der Ausschluss aus dem Berufsverband<sup>357</sup>. Mit einer entsprechenden Gesetzesinitiative zur Behebung dieses Mangels ist zunächst nicht zu rechnen, so dass lediglich eine freiwillige Selbstverpflichtung der Internen Revisoren verbleibt.<sup>358</sup>

### 2.2.3 Anforderungen an die Interne Revision und ihre Mitarbeiter

Damit die Interne Revision ihren Tätigkeiten angemessen nachkommen kann, sind an sie und ihre Mitglieder diverse ethische, organisatorische und intellektuelle Anforderungen zu stellen. Nachfolgend wird hierauf insbesondere unter Bezug auf die IIA code of ethic und SPPIA eingegangen.<sup>359</sup>

Der IIA code of ethic wird vom IIA als notwendig erachtet, da durch ihn das Vertrauen in die objektive Tätigkeit der Internen Revision begründet wird. Dabei geht der IIA code of ethic mit zwei wesentlichen Elementen über die Definition der Internen Revision hinaus. Hierzu gehören die Grundsätze, die die Profession und die Prüfungspraxis der Internen Revision betreffen, und Verhaltensregeln, die helfen sollen, die Grundsätze in die Praxis umzusetzen, und darlegen, wie sich Interne Revisoren zu verhalten haben.<sup>360</sup>

Der IIA code of ethics verlangt von den Internen Revisoren, dass sie die Grundsätze der Rechtschaffenheit, Objektivität, Vertraulichkeit und Fachkompetenz anwenden und aufrechterhalten. Die Rechtschaffenheit begründet Vertrauen und schafft die Grundlage für die Zuverlässigkeit der Urteile der Internen Revisoren. Hierzu müssen die Internen Revisoren ihre Aufgaben korrekt,

---

<sup>355</sup> So auch Peemöller, V. H. / Finsterer, H. (1998), S. 1113.

<sup>356</sup> Vgl. auch Peemöller, V. H. / Richter, M. (2000), S. 87.

<sup>357</sup> Siehe hierzu IIR (Hrsg.) (2000), § 3 Abs. 3 i.V.m. Abs.6 Bst. c; Peemöller, V. H. (2004b), S. 165 f.; Ruud, T. F. / Linsi, A. (1998), S. 1408.

<sup>358</sup> Siehe auch Rösch, K. (1999), S. 180.

<sup>359</sup> Inwieweit die nachfolgend dargestellten Anforderungen an die Interne Revision in der Praxis umgesetzt werden, hängt jedoch von der Entscheidung der Unternehmensleitung ab. Jedoch kann eine zu starke Einschränkung der hier dargestellten Rechte und Pflichten der Internen Revision die Effektivität und Effizienz ihrer Arbeit erheblich einschränken.

<sup>360</sup> Vgl. auch IIA (Hrsg.) (2000), S. 1.

sorgfältig und verantwortungsbewusst wahrnehmen und die Gesetze beachten, rechtliche sowie berufliche Offenlegungspflichten erfüllen und die legitimen und ethischen Ziele des Unternehmens beachten und fördern. Weiterhin dürfen sie nicht wissentlich in illegale Aktivitäten involviert sein oder durch Handlungen die Profession oder das Unternehmen in Misskredit bringen. Durch die Objektivität soll verdeutlicht werden, dass der Interne Revisor seine Tätigkeit unparteiisch und frei von Einflüssen Dritter wahrnimmt, wobei auch der Anschein einer fehlenden Objektivität zu vermeiden ist. Die Vertraulichkeit berücksichtigt den Umstand, dass die Interne Revision im Rahmen ihrer Tätigkeit zum Teil mit sensiblen Unternehmensinformationen arbeitet. Hierbei hat sie beim Umgang mit den im Rahmen ihrer Tätigkeit erhaltenen Unternehmensinformationen die Unternehmensinteressen zu wahren. Der Interne Revisor darf diese Informationen weder für eigene Zwecke nutzen, noch darf er sie offen legen, es sei denn, hierzu bestehen rechtliche oder berufliche Verpflichtungen. Überdies hat der Interne Revisor darauf zu achten, dass er nur solche Aufgaben annimmt, für die er die notwendige Fachkompetenz besitzt. Außerdem hat er bei seiner Tätigkeit die SPPIA zu beachten und seine Fachkompetenz sowie die Effektivität und Qualität seiner Arbeit kontinuierlich zu verbessern.<sup>361</sup> Hierbei ist insbesondere die kontinuierliche Weiterbildung herauszustellen, damit der Interne Revisor den gegenwärtigen und zukünftigen Anforderungen an seinen Beruf gerecht werden kann.<sup>362</sup>

Die Aufgabenstellung, Befugnisse und Verantwortung der Internen Revision sind in Übereinstimmung mit den SPPIA offiziell von der Unternehmensleitung in einer Geschäftsordnung zu definieren und zu genehmigen.<sup>363</sup> Hierbei ist die Art der zu erbringenden Prüfungsleistung<sup>364</sup> und Beratungsleistung<sup>365</sup> in dieser Geschäftsordnung festzuhalten. Ebenfalls sollte diese Geschäftsordnung Regelungen über den Zugang zu Informationen durch die Interne Revision bein-

---

<sup>361</sup> Die gemachten Ausführungen beziehen sich auf die wesentlichen Aspekte der Grundsätze und Verhaltenregeln des IIA code of ethic. Vgl. IIA (Hrsg.) (2000), S. 2-4.

<sup>362</sup> Vgl. auch Mathieu, E. (1994), S. 1014; Peemöller, V. H. / Richter, M. (2000), S. 85; Ruud, T. F. / Bodenmann, M. / Kienast, M. (2000), S. 1034.

<sup>363</sup> Siehe SPPIA 1000.

<sup>364</sup> Für den Fall, dass Prüfungsleistungen für Dritte erbracht werden sollen, ist dies ebenfalls in der Geschäftsordnung festzulegen. SPPIA 1000.A1.

<sup>365</sup> Siehe SPPIA 1000.C1.

halten.<sup>366</sup> Die Interne Revision nimmt aufgrund ihrer exponierten Stellung nicht am Geschäftsbetrieb teil. Um das hieraus resultierende Informationsdefizit abzubauen, ist sie mit einem uneingeschränkten aktiven und passiven Informationsrecht auszustatten, damit sie ihren Tätigkeiten effektiv und effizient nachkommen kann.<sup>367</sup> Das passive Informationsrecht dient dazu, dass die Interne Revision automatisch aktuelle Informationen über die Maßnahmen der Unternehmensleitung und anderer Hierarchieebenen, beispielsweise in Form von Anordnungen, Richtlinien und Vorgaben, erhält.<sup>368</sup> Dies ist auch deshalb notwendig, da sich hieraus in den meisten Fällen direkt die Soll-Vorgaben für die Prüfung ableiten.<sup>369</sup> Daneben ist zu gewährleisten, dass die Interne Revision auf eigene Initiative hin für ihre Tätigkeit relevante Informationen von den Informationsträgern einfordern kann. Dies wird als aktives Informationsrecht bezeichnet.<sup>370</sup>

Bereits in der Definition der Internen Revision wird darauf hingewiesen, dass die Interne Revision bei der Erbringung ihrer Dienstleistungen unabhängig und objektiv sein muss<sup>371</sup>. Die Unabhängigkeit wird hierbei durch die Regelung des organisatorischen Status und der Objektivität der Internen Revision gewährleistet und ermöglicht der Internen Revision die Erstellung von sachlichen und unparteiischen Beurteilungen, die für eine korrekte Prüfungsdurchführung unerlässlich sind.<sup>372</sup>

Zur Wahrung der Unabhängigkeit mittels des organisatorischen Status muss die Interne Revision einer Ebene im Unternehmen unterstellt sein, die es ihr ermöglicht, ihre Aufgaben sachgerecht zu erfüllen.<sup>373</sup> Dies impliziert, dass sie bei der Festlegung des Umfangs der Prüfungen, der Arbeitsdurchführung und der Berichterstattung nicht behindert wird.<sup>374</sup> Peemöller verdeutlicht in diesem Zusammenhang, dass die hierarchische Unterstellung die Unabhängigkeit

---

<sup>366</sup> Vgl. auch Peemöller, V. H. (2004b), S. 167.

<sup>367</sup> So auch Böhmer, G.-A. et al. (1981), S. 34 f.; Jozseffi, T. (2003), S. 10.

<sup>368</sup> Vgl. auch Ballmann, W. (1962), S. 23 f.; Beer, T. (1986), S. 40; Schwaneck, H. (1974), S. 36 f.

<sup>369</sup> Siehe hierzu Peemöller, V. H. (1976), S. 27 f.

<sup>370</sup> Hierzu siehe Ballmann, W. (1973), S. 9 f.; Cramer, D. (1982), S. 19; Korber, W. (1989), S. 129; Peemöller, V. H. (1978b), S. 201 f.

<sup>371</sup> Siehe SPPIA 1100.

<sup>372</sup> Vgl. auch Peemöller, V. H. (2004b), S. 167.

<sup>373</sup> Vgl. SPPIA 1110.

<sup>374</sup> So auch SPPIA 1110.A1.

von den zu prüfenden Bereichen eine umfassende Prüfung aller Bereiche im Unternehmen und eine Akzeptanz von Prüfungsberichten und Empfehlungen gewährleisten muss.<sup>375</sup> Die herrschende Literaturmeinung sieht dementsprechend eine unmittelbare Unterstellung unter die Unternehmensleitung als zweckdienlich an.<sup>376</sup> Besteht die Unternehmensleitung aus mehr als einer Person, so wird häufig eine Trennung von funktionaler und disziplinarischer Unterstellung gefordert.<sup>377</sup> Die funktionale Unterstellung sollte unter einem einzelnen Mitglied der Unternehmensleitung erfolgen, um insbesondere kurze Kommunikationswege und schnelle Entscheidungen zu gewährleisten.<sup>378</sup> Die disziplinarische Unterstellung sollte demgegenüber unter der gesamten Unternehmensleitung erfolgen, um eventuellen Unabhängigkeitskonflikten vorzubeugen, die dann auftreten könnten, wenn die Interne Revision Prüfungen in den Bereichen vornimmt, die in die Verantwortung des Mitgliedes der Unternehmensleitung fallen, dem sie funktional unterstellt ist.<sup>379</sup>

Die persönliche Objektivität des Internen Revisors wird vom IIA insofern verlangt, als dieser unparteiisch und unvoreingenommen sein muss und Interessenkonflikte zu vermeiden hat.<sup>380</sup> Es handelt sich hierbei um eine unvoreingenommene geistige Haltung als Anforderung an den Internen Revisor. Sie verlangt, dass er seine Tätigkeit so durchführt, dass er vom Ergebnis selbst überzeugt ist und dass keine Kompromisse zulasten der Qualität eingegangen werden. Bei Prüfungsangelegenheiten hat er sich nicht durch die Meinung anderer beeinflussen zu lassen.<sup>381</sup> Neben den tatsächlichen Gegebenheiten hat der Interne Revisor auch dem Anschein nach unabhängig und objektiv zu sein.<sup>382</sup> Eine Beeinträchtigung der Objektivität und somit auch der Unabhängigkeit ist insbesondere dann gegeben, wenn der Interne Revisor Prüfungen in

---

<sup>375</sup> Siehe hierzu *Peemöller, V. H.* (2004b), S. 167.

<sup>376</sup> Vgl. unter anderem *Amling, T. / Bischof, S.* (1999), S. 48; *Grögler, H.* (1989), S. 140; *Jozseffi, T.* (2003), S. 10; *Hengst, F.-J.* (1977), S. 3; *Hofmann, R.* (2000), S. 68; *Kreikebaum, H.* (2001), S. 217; *Weilbach, E.* (1995), S. 1038. Zur Problematik der Unterstellung unter einen Aufsichtsrat beziehungsweise Prüfungsausschuss siehe Kapitel 2.2.4.2.

<sup>377</sup> So auch *Amling, T. / Bischof, S.* (1999), S. 48; *Hengst, F.-J.* (1977), S. 3; *Peemöller, V. H. / Finsterer, H.* (1998), S. 1108.

<sup>378</sup> Siehe auch *Hofmann, R.* (2000), S. 70 ff.

<sup>379</sup> Vgl. auch *Peemöller, V. H. / Finsterer, H.* (1998), S. 1108.

<sup>380</sup> Siehe SPPIA 1120.

<sup>381</sup> Vgl. auch *IIA* (Hrsg.) (2001), S. 24.

<sup>382</sup> Ist die Unabhängigkeit oder Objektivität tatsächlich oder dem Anschein nach beeinträchtigt, so hat er den zuständigen Stellen dies offen zu legen. So auch SPPIA 1130.

einem Bereich vornimmt, für den er zuvor verantwortlich war.<sup>383</sup> Durch diese Ausführungen wird überdies verdeutlicht, warum die Interne Revision zur Wahrung ihrer Unabhängigkeit mit keinerlei Weisungsbefugnis ausgestattet sein sollte.<sup>384</sup>

Weiterhin hat der Interne Revisor seine Tätigkeit mit Fachkompetenz und beruflicher Sorgfaltspflicht durchzuführen.<sup>385</sup> Fachkompetenz in diesem Kontext bedeutet, dass der Interne Revisor über das Wissen, die Fähigkeiten und sonstige Qualifikationen verfügt, die notwendig sind, um seine Tätigkeit angemessen durchzuführen und seiner Verantwortung gerecht zu werden.<sup>386</sup> Hierbei wird insbesondere die Notwendigkeit hervorgehoben, dass der Interne Revisor über ausreichendes Wissen verfügen muss, um Anzeichen für dolose Handlungen zu erkennen.<sup>387</sup> Diese Definition der notwendigen Fachkompetenz der Internen Revision ist recht allgemein gehalten. Im Einzelnen können die Anforderungen an die Fachkompetenz aus den Inhalten des CIA-Examens abgeleitet werden.<sup>388</sup> Das CIA-Examen gliedert sich in vier Bereiche. Im ersten Teil wird verlangt, dass der Prüfling den IIA code of ethics und die Attribute Standards der SPPIA kennt und anwenden kann, eine Prüfung planen und unter risikoorientierten Gesichtspunkten Schwerpunkte der Prüfung selektieren kann sowie Kenntnisse über die Rolle der Internen Revision im Kontext der Unternehmensführung besitzt.<sup>389</sup> Der zweite Teil behandelt die praktische Abwicklung der Internen Revisionstätigkeiten. Hierbei werden die Fähigkeiten des Prüflings sowohl im Hinblick auf den allgemeinen Ablauf von Aufträgen – hierzu gehört beispielsweise das Suchen und Anwenden geeigneter Normen oder der Prozess zur Erlangung von relevanten Informationen – als auch im Hinblick auf spezifische Aufträge abgefragt. Weiterhin werden hierin Kenntnisse

---

<sup>383</sup> Das IIA sieht in diesem Zusammenhang die Objektivität des Internen Revisors lediglich dann als beeinträchtigt an, wenn der Interne Revisor Prüfungen in einem Bereich durchführt, für den er im Verlauf des letzten Jahres vor der Prüfung verantwortlich war. Siehe SPPIA 1130.A1.

<sup>384</sup> In Anlehnung an *Blohm, H.* (1991), S. 4.

<sup>385</sup> Vgl. auch SPPIA 1200.

<sup>386</sup> So auch SPPIA 1210. Sollte die notwendige Fachkompetenz bei den Mitgliedern der Internen Revision nicht vorhanden sein, so sind entweder externe Experten hinzuzuziehen oder der Prüfungs- oder Beratungsauftrag abzulehnen. Vgl. SPPIA 1210.A1 und C1.

<sup>387</sup> Vgl. hierzu SPPIA 1210.A2. Insofern wird vonseiten des IIA der besondere Stellenwert und die Notwendigkeit der Befassung der Internen Revision mit dolosen Handlungen im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeit verdeutlicht.

<sup>388</sup> So auch *Peemöller, V. H.* (2004b), S. 169.

<sup>389</sup> Vgl. hierzu *IIA* (Hrsg.) (o.J.e).

zur Aufdeckung doloser Handlungen und zur Anwendung von Hilfsmitteln und Methoden, wie z.B. Stichprobenauswahlverfahren oder statistische Analysemethoden, abgefragt.<sup>390</sup> Der dritte Teil stellt die betriebswirtschaftlichen Kenntnisse, die den Bereich der Internen Revision tangieren, in den Vordergrund, wobei der Fokus insbesondere auf die Bereiche der Rechnungslegung, Finanzierung, Kosten- und Leistungsrechnung und Informationstechnologie gerichtet ist.<sup>391</sup> Der vierte Teil behandelt Fragen zu Managementfähigkeiten. Hierzu gehören Kenntnisse im strategischen Management, wie z.B. allgemeine Analysetechniken, und Kenntnisse über die Interdependenzen von Unternehmen und ihrer Umwelt sowie über verhaltenswissenschaftliche Aspekte, wie z.B. Motivation, Kommunikation, Gruppendynamik und Teambildung.<sup>392</sup> Diese Anforderungen an die fachliche Qualifikation des Internen Revisors lassen ein Hochschulstudium als Qualifikationsbasis notwendig erscheinen.<sup>393</sup> Entsprechend ist als Zugangsvoraussetzung für das CIA-Examens neben einer zweijährigen Berufserfahrung ein abgeschlossener Fachhochschul- oder Hochschulabschluss grundsätzlich verpflichtend.<sup>394</sup>

Die berufliche Sorgfaltspflicht meint – unter der Berücksichtigung, dass eine Unfehlbarkeit nicht sichergestellt werden kann – die Anforderung, dass der Interne Revisor die Sorgfalt anzuwenden hat, die üblicherweise von einem umsichtigen und kompetenten Internen Revisor erwartet werden kann.<sup>395</sup> Im Rahmen seiner prüferischen Tätigkeit ist die berufliche Sorgfaltspflicht gewährleistet, wenn der Interne Revisor den zur Erreichung der Prüfungsziele erforderlichen Arbeitsumfang einhält, die relative Komplexität, Wesentlichkeit oder Bedeutung der Sachverhalte, die Gegenstand der Prüfung sind, kennt, die Angemessenheit und Effektivität des internen Steuerungs- und Überwachungs-

---

<sup>390</sup> Siehe *IIA* (Hrsg.) (o.J.f).

<sup>391</sup> So auch *IIA* (Hrsg.) (o.J.g).

<sup>392</sup> Hierzu auch *IIA* (Hrsg.) (o.J.h).

<sup>393</sup> Vgl. *Benischke, E.* (2000), S. 1044.

<sup>394</sup> Unter bestimmten Umständen kann das IIR in Abstimmung mit dem IIA bei einer gleichwertigen Ausbildung Ausnahmegenehmigungen erteilen. Vgl. *IIR* (Hrsg.) (o.J.h), Abschnitt „Ausbildung“.

<sup>395</sup> Siehe SPPIA 1220.

systems<sup>396</sup> überprüft, die Wahrscheinlichkeit des Vorliegens wesentlicher Fehler, Unregelmäßigkeiten oder der Außerachtlassung von Vorschriften und die Kosten der Prüfungstätigkeit im Verhältnis zum möglichen Nutzen beachtet und berücksichtigt.<sup>397</sup>

Darüber hinaus wird in den SPPIA in Analogie zu den IIA code of ethics die Verpflichtung eines Internen Revisors zu Weiterbildung hervorgehoben<sup>398</sup> und darauf hingewiesen, dass geeignete Maßnahmen zu ergreifen sind, die der Sicherung und Verbesserung der Qualität der Tätigkeit der Internen Revision dienen. Hierzu hat die Interne Revision ein Programm zu entwickeln und zu pflegen, das alle Aufgabengebiete der Internen Revision erfasst und eine effektive Tätigkeit in Übereinstimmung mit den SPPIA und dem IIA code of ethics sicherstellt.<sup>399</sup> Das Qualitätsprogramm sollte zur Sicherstellung seiner Effektivität sowohl einer internen als auch einer externen Beurteilung unterzogen werden. Interne Beurteilungen können laufende und periodische reviews der Aufgabenerfüllung der Internen Revision beinhalten, die über die hierfür notwendigen Qualifikationen verfügen. Externe Beurteilungen sind demgegenüber von nicht dem Unternehmen angehörigen, qualifizierten und unabhängigen Personen mindestens alle fünf Jahre durchzuführen.<sup>400</sup>

#### **2.2.4 Einordnung der Internen Revision in die interne und externe Unternehmensüberwachung**

Das Ziel dieses Gliederungspunktes ist es, herauszustellen, welche Position die Interne Revision innerhalb der internen und externen Unternehmensüberwachung einnimmt, wie sie von den anderen Überwachungsorganen und -systemen eines Unternehmens abzugrenzen ist und welche Formen und Beschränkungen einer Interaktion möglich sind.

---

<sup>396</sup> Obwohl das IIA beziehungsweise das IIR grundsätzlich eine andere Begriffswahl hierfür verwendet, ist diese mit dem hier verwendeten und in dieser Arbeit definierten Begriff des „internen Steuerungs- und Überwachungssystem“ nahezu identisch. Vgl. hierzu die Erläuterung zu den vom IIA verwendeten Begriffen bei *Ruud, T. F. / Linsi, A. (1999), S. 1153 f.; Peemöller, V. H. (2004b), S. 157*

<sup>397</sup> Vgl. auch SPPIA 1220.A1. In eingeschränkter Weise sind die Anforderungen zur Wahrung der beruflichen Sorgfaltspflicht bei Beratungstätigkeiten mit denen bei der Prüfungstätigkeit identisch. Siehe hierzu ausführlich SPPIA 1220.C1.

<sup>398</sup> Siehe SPPIA 1230.

<sup>399</sup> Hierzu SPPIA 1300.

<sup>400</sup> Siehe hierzu SPPIA 1310-1312.



### 2.2.4.1 Interne Revision im Kontext des unternehmensinternen Steuerungs- und Überwachungssystems

Das Aktiengesetz fordert vom Vorstand, „ein Überwachungssystem einzurichten, damit den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden.“<sup>401</sup> In der Begründung der Bundesregierung zum Gesetzentwurf heißt es, dass hierdurch die Verpflichtung des Vorstands, ein angemessenes Risikomanagement<sup>402</sup> und eine angemessene Interne Revision einzurichten, verdeutlicht werden soll.<sup>403</sup> Eine genauere Bezeichnung und Konkretisierung hinsichtlich der Ausgestaltung und Abgrenzung der Termini „internes Überwachungssystem“, „Risikomanagement“ und „Interne Revision“ fehlen jedoch. Daher scheint es ratsam, diese Termini anhand der nationalen und internationalen betriebswirtschaftlichen Literatur auszugestalten.<sup>404</sup>

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die Diskussion um die vom Vorstand zu ergreifenden Maßnahmen zur Überwachung des Unternehmensgeschehens vor allem durch die angloamerikanische Literatur geprägt wurde.<sup>405</sup> Hervorzuheben sind hierbei die Ergebnisse des Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), welches im Jahre 1992 einen Bericht<sup>406</sup> herausgab, um die bis dahin uneinheitliche Begriffsbestimmung von internal control einheitlich zu gestalten.<sup>407</sup> Gemäß dem COSO ist das internal control<sup>408</sup> eines Unternehmens ein Prozess, der vom Aufsichtsrat, Unternehmensleitung oder von sonstigen Führungskräften eines Unternehmens initiiert wird und die Zielsetzung verfolgt, die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit sowie die Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der finan-

---

<sup>401</sup> § 91 Abs. 2 AktG.

<sup>402</sup> Synonym zum Begriff „Risikomanagement“ wird auch der Begriff „Risikomanagementsystem“ verwendet. Siehe hierzu *Amling, T. / Bischof, S.* (1999), S. 45; *Brebeck, F.* (2002), Sp. 2071 f.; *Hahn, K. / Weber, S. C.* (2000), S. 2620; *Hommelhoff, P.* (1998b), S. 2629; *Mott, B. P.* (2001), S. 200.

<sup>403</sup> Vgl. *Bundesregierung* (Hrsg.) (1998), S. 15.

<sup>404</sup> Ähnlich auch *Eggemann, G. / Konradt, T.* (2000), S. 503 f.; *Lück, W.* (2001d), S. 23.

<sup>405</sup> In Anlehnung an *Lück, W. / Makowski, A.* (1996), S. 157; *Peemöller, V. H. / Richter, M.* (2000), S. 41

<sup>406</sup> Der Bericht trug den Titel „Internal control – integrated framework“.

<sup>407</sup> Vgl. hierzu COSO (Hrsg.) (o.J.); *Lück, W.* (2001e), S. 134.

<sup>408</sup> Synonyme Verwendung findet auch der Begriff „internal control system“. Siehe *Hömborg, R.* (2002), Sp. 1233; *Spannagl, T.* (2001a), S. 135.

ziellen Berichterstattung sicherzustellen und dafür Sorge zu tragen, dass alle unternehmensrelevanten Gesetze und Vorschriften eingehalten werden.<sup>409</sup>

Die seit dem Erscheinen des ersten Berichts des COSO eingetretenen Unternehmensskandale und die hiermit verbundene Nachfrage von Stakeholdern und Gesetzgebern nach einer verbesserten Unternehmensüberwachung und Risikohandhabung in den Unternehmen nahm COSO zum Anlass, die in ihrem ersten Bericht dargestellte Ausgestaltung eines internal control zu überarbeiten. Als Ergebnis veröffentlichte COSO im September 2004 einen neuen Bericht mit dem Namen „Enterprise Risk Management – Integrated Framework“. Dieses Modell umfasst nach Angaben des COSO das internal control Konzept und erweitert es um Elemente zur Begegnung der gewachsenen Anforderungen an die Unternehmensüberwachung und die Risikohandhabung in den Unternehmen.<sup>410</sup>

Das COSO sieht sieben zusammenhängende Komponenten als Bestandteil eines funktionierenden enterprise risk management an, die je nach Art, Größe und Organisationsstruktur eines Unternehmens ausgestaltet sein können und in die Unternehmensfunktionen, -prozesse und -einheiten integriert sind. Das internal environment ist die psychische Einstellung der Unternehmensleitung und der Mitarbeiter und determiniert, wie Risiken betrachtet und kommuniziert werden. Dies beeinflusst auch die Risikomanagementphilosophie, die Risikobereitschaft, die Integrität, die ethischen Werte und das Umfeld, in dem sie arbeiten. Es prägt somit die Ausgestaltung, Umsetzung und Einhaltung des enterprise risk management und somit dessen Wirksamkeit. Objective setting trägt dem Umstand Rechnung, dass Ziele existieren müssen, damit die Unternehmensleitung in der Lage ist, potenzielle Ereignisse zu identifizieren, die die Erreichung dieser Ziele beeinflussen können. Event identification stellt demgegenüber die Komponente dar, die zur Identifizierung von Ereignissen bestimmt ist, die die Ziele beeinflussen können. Sie sind nach Risiken und Chancen zu differenzieren. Im Falle von identifizierten Chancen ist dabei Sorge zu tragen, dass eine Rückkopplung zum Strategie- und Zielsetzungsprozess stattfindet, um die Chancen hierin einfließen zu lassen. Das risk assessment ist die vierte

---

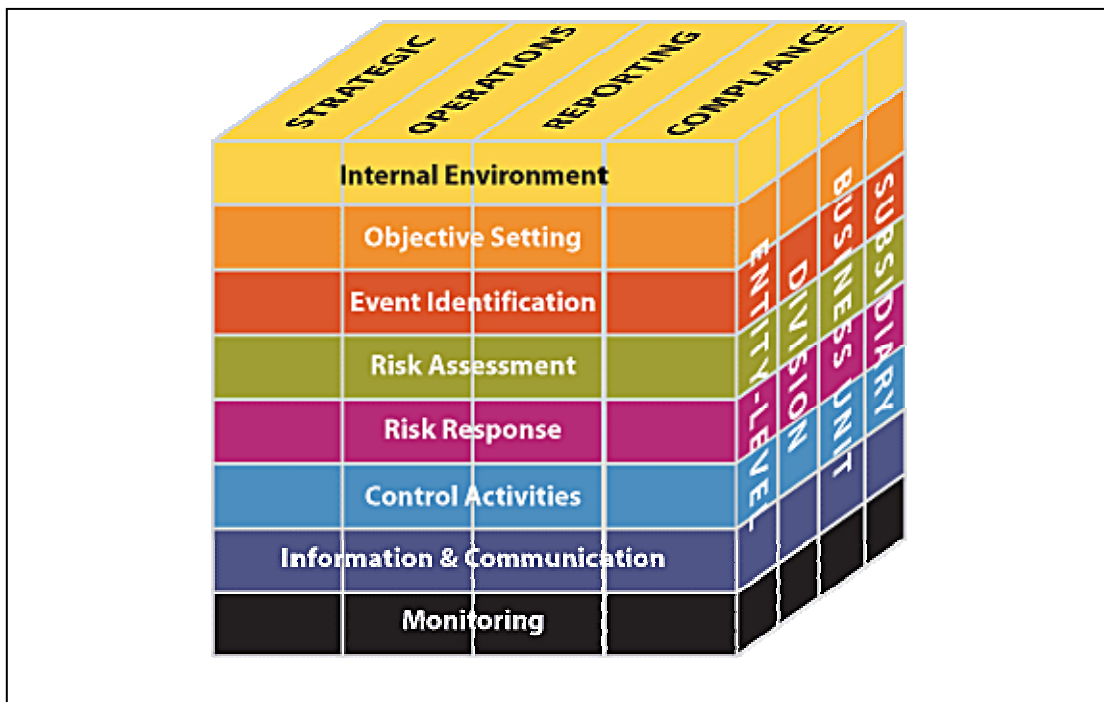
<sup>409</sup> Siehe COSO (Hrsg.) (o.J.), Abschnitt „What Internal Control is“; Lück, W. (2001e), S. 134; Spannagl, T. (2001a), S. 135.

<sup>410</sup> Vgl. COSO (Hrsg.) (2004), S. 6.

Komponente und trägt dem Umstand Rechnung, dass Unternehmen zahlreichen Risiken ausgesetzt sind, die eine Erreichung der Unternehmensziele verhindern können. Es umfasst alle Maßnahmen, die zur Identifikation, Analyse und Bewertung von Risiken notwendig sind. Die Komponente risk response stellt die Handhabung der identifizierten Risiken dar. Hierbei wird nach Vermeidung, Akzeptierung, Reduzierung und Teilung von Risiken differenziert. Control activities sind Maßnahmen in Form von Kontrollen, die von der Unternehmensleitung getroffen werden, um den Risiken zu begegnen und somit die Unternehmensziele zu erreichen. Information and communication bezeichnet die in einem Unternehmen implementierten Informations- und Kommunikationssysteme. Informationssysteme sind hierbei solche Systeme, die Informationen in Form von Daten oder Ähnlichem generieren, während das Kommunikationssystem gewährleisten soll, dass die richtigen Informationen zum richtigen Zeitpunkt den entsprechenden Entscheidungsträgern zur Verfügung stehen. Die letzte Komponente ist das monitoring im Sinne einer Überwachung. Da das enterprise risk management ein laufender, sich an den dynamisch verändernden Rahmenbedingungen ausrichtender Prozess ist, ist eine Überwachung notwendig, die die Qualität des Systems und des Prozessablaufs gewährleistet.<sup>411</sup> Grafisch wird die Implementierung der sieben Komponenten in das Unternehmen, wie in Abbildung 2-8 dargestellt, verdeutlicht.

---

<sup>411</sup> Vgl. zu diesen Ausführungen COSO (Hrsg.) (2004), S. 3 f.



**Abbildung 2-8: Enterprise risk management des COSO<sup>412</sup>**

Die Ergebnisse des COSO hatten Auswirkungen auf die internationale Literatur und auf mit Prüfungs- und Rechnungslegungsfragen beschäftigte Institutionen. So lehnt sich in Deutschland das Institut der Wirtschaftsprüfer e. V. (IDW) in seiner Verlautbarung zur Prüfung von internen Kontrollsystemen im Rahmen der Abschlussprüfung an die Ergebnisse des COSO aus dem Jahr 1992 an. Das IDW nennt unter anderem die gleiche Zielsetzung und die gleichen Komponenten bezüglich der Ausgestaltung eines solchen Systems.<sup>413</sup>

Gemäß dem IDW wird ein internes Kontrollsystem in ein internes Steuerungssystem und ein internes Überwachungssystem unterteilt. Das interne Überwachungssystem wiederum gliedert sich in prozessintegrierte Überwachungsmaßnahmen, welche organisatorische Sicherungsmaßnahmen und Kontrollen beinhalten, und prozessunabhängige Überwachungsmaßnahmen, denen unter anderem die Interne Revision untergeordnet wird.<sup>414</sup> Unter organisatorischen Sicherungsmaßnahmen sind hierbei Maßnahmen zu verstehen, die in die Auf-

<sup>412</sup> Siehe COSO (Hrsg.) (2004), S. 5.

<sup>413</sup> So verwendet das IDW unter anderem bei der Definition der Zielsetzung eines Internen Kontrollsystems einen ähnlichen Wortlaut wie das COSO und übernimmt nahezu identisch die vom COSO dargestellte Ausgestaltung eines solchen Systems. Siehe IDW PS 260, Tz. 5 und 15 und COSO (Hrsg.) (o.J.). Zur Darstellung der Elemente zur Ausgestaltung der internal control siehe Kapitel 2.2.5.3.1.2. Eine Umsetzung der neuen Ergebnisse des COSO steht von Seiten des IDW noch aus.

<sup>414</sup> Vgl. IDW PS 260, Tz. 6.

bau- und Ablauforganisation des Unternehmens eingebettet sind und automatisch erfolgen, mit dem Ziel, Fehler zu verhindern.<sup>415</sup> Gemäß dem dieser Arbeit zugrunde liegenden Verständnis von Kontrollen können die organisatorischen Sicherungsmaßnahmen, ohne klassische Soll-Ist-Vergleiche darzustellen, aufgrund ihrer Zielsetzung und des ihnen inhärenten prozessabhängigen Charakters als Kontrollen im weiteren Sinne bezeichnet werden.<sup>416</sup>

Die Begriffswahl des IDW erscheint jedoch aus der beschriebenen betriebswirtschaftlichen Deutung des Begriffs „Überwachung“ nicht plausibel. So erfolgt sprachlich gesehen eine Überordnung der Kontrolle über die Überwachung, obwohl die Überwachung aus betriebswirtschaftlicher Sicht die Kontrolle umfasst. Weiterhin werden dem internen Kontrollsystem auch Regelungen zur Steuerung der Unternehmensaktivitäten eingegliedert, obwohl diese aus betriebswirtschaftlicher Sicht eher der Organisation denn der Überwachung als Aufgabe der Unternehmensleitung zu subsumieren sind.<sup>417</sup> Auch diverse Autoren teilen diese Auffassung und sehen das Problem in einer fehlerhaften respektive zu eingeschränkten Übersetzung des englischen Begriffs „internal

---

<sup>415</sup> Hierzu gehören unter anderem Funktionstrennungen, Zugriffsbeschränkungen im EDV-Bereich, Zahlungsrichtlinien sowie Anweisungen zur Gestaltung, Fluss und Ablage des innerbetrieblichen Belegwesens. So auch IDW PS 260, Tz. 6; *Leffson, U.* (1987), S. 167; *Lück, W.* (2001d), S. 25-27; *Korber, W.* (1989), S. 29 f.

<sup>416</sup> Auch *Lück* ordnet die organisatorischen Sicherungsmaßnahmen den Kontrollen unter. Siehe *Lück, W.* (2001f), S. 174. In weiteren Veröffentlichungen dieses Autors erweist sich diese Eingliederung jedoch als nicht konsistent. So werden insbesondere in seinen Veröffentlichungen zum internen Überwachungssystem die organisatorischen Sicherungsmaßnahmen und Kontrollen voneinander abgegrenzt und auf die gleiche Ebene gesetzt. Siehe hierzu unter anderem *Lück, W.* (1998a), S. 9; *Lück, W.* (2001d), S. 24; *Lück, W.* (2003a), S. 13.

<sup>417</sup> Vgl. hierzu Kapitel 2.2.2.1.

control“ mit „internem Kontrollsystem“; angebrachter erscheint die Übersetzung mit „internem Steuerungs- und Überwachungssystem“. <sup>418</sup>

Die Diskussion über das vom Gesetzgeber geforderte Risikomanagement hat seinen Ursprung in der Versicherungspolitik größerer US-amerikanischer Unternehmen. <sup>419</sup> Bezeichnet man Unternehmensrisiken in einer weiten Begriffsauffassung als die Möglichkeit, dass die Unternehmensziele nicht erreicht werden, was sowohl negative als auch positive Abweichungen im Sinne von Chancen beinhaltet, <sup>420</sup> dann kann, unter Rückgriff auf den bereits erörterten Begriff „Management“, ein Risikomanagementsystem als von der Unternehmensleitung initiiertes System angesehen werden, welches sowohl Maßnahmen zur Erkennung, Analyse und Steuerung von Risiken umfasst als auch eine Überwachung der Einhaltung dieser Maßnahmen beinhaltet. Ähnlich sieht es auch das IDW und unterteilt das Risikomanagementsystem in ein Risiko-früherkennungssystem, welches die Erfassung, Analyse und Kommunikation

<sup>418</sup> Beispielhaft sei auf die folgende Literatur hierzu verwiesen: *Freiling, C. / Lück, W.* (1986), S. 997; *Hömborg, R.* (2002), Sp. 1230 f.; *Horváth, P.* (1992), Sp. 884 f.; *Leffson, U.* (1987), S. 167; *Neubert, H.* (1959), S. 11; *Spannagl, T.* (2001a), S. 135. Das englische Verb „to control“ bedeutet im Deutschen unter anderem steuern, regeln, kontrollieren oder überwachen. Gemäß der Zielsetzung des COSO ist das vom IDW übergeordnete interne Kontrollsystem deshalb eher als internes Überwachungs- und Steuerungssystem zu übersetzen. Insbesondere *Lück* und *Lück/Makowski* weisen darauf hin, dass die deutsche Übersetzung des englischen Begriffs „internal control“ mit „internem Kontrollsystem“ nicht umfassend genug sei und die Interne Revision terminologisch ausschließe. Vgl. beispielhaft *Lück, W.* (2001e), S. 134 f.; *Lück, W./Makowski, A.* (1996), S. 157. Jedoch schließt sich das IDW in der Begriffsbestimmung einer ebenfalls häufigen Meinung der Literatur an. Beispielhaft sei auf die folgende Literatur verwiesen: *Grupp, B.* (1986), S. 24-32; *Hofmann, R.* (2000), S. 172; *Klinger, M. A. / Klinger, O.* (1998), S. 16; *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 256 f.; *Saitz, B.* (1999), S. 76; *Wolz, K. / Runzheimer, B.* (2000), S. 87.

<sup>419</sup> Steigende Prämien für die Versicherung von Risiken führten dazu, dass verschiedene Unternehmen die Absicherung von Risiken durch Versicherungsunternehmen zugunsten einer eigenständigen systematischen Umgangsweise mit ihren Risiken aufgaben. Für die mit der Handhabung von Unternehmensrisiken befasste Abteilung eines Unternehmens etablierte sich der Ausdruck „risk management“. Siehe hierzu auch *Braun, H.* (1984), S. 27; *Brühwiler, B.* (1994), S. 2-5; *Brühwiler, B.* (2001), S. 97; *Neubürger, K. W.* (1989), S. 36 f.; *Sauerwein, E. / Thurner, M.* (1998), S. 21; *Weber, J. / Liekweg, A.* (2001), S. 475; *Wolz, K. / Runzheimer, B.* (2000), S. 24; *Zellmer, G.* (1990), S. 18.

<sup>420</sup> In Anlehnung an *Bumbacher, R.-J. / Hodel, B.* (2000), S. 1053; *Kromschröder, B. / Lück, W.* (1998), S. 1573; *Mikus, B.* (2001), S. 5. Es ist anzumerken, dass der Begriff „Risiko“ in der betriebswirtschaftlichen Literatur kontrovers diskutiert wird und sich hieraus verschiedene Erklärungsansätze gebildet haben. Eine synoptische Darstellung verschiedener Ansätze findet sich unter anderem bei *Neubeck, G.* (2003), S. 13-23 und *Wolz, K. / Runzheimer, B.* (2000), S. 22 ff. Der hier verwendete Risikobegriff orientiert sich am wirkungsbezogenen Risikobegriff. Siehe hierzu ausführlich *Fasse, F.-W.* (1995), S. 52 ff.

von Risiken umfasst<sup>421</sup>, und ein Überwachungssystem, welches die Einhaltung der von der Unternehmensleitung getroffenen Maßnahmen und Regeln sicherstellt.<sup>422</sup> Somit wird das Risikomanagementsystem dem internen Überwachungssystem übergeordnet und das interne Überwachungssystem hat als Teilaufgabe die Überwachung des Risikofrüherkennungssystems.

Grundsätzlich korrespondiert die hier vorgenommene Darstellung von Risikomanagementsystem und internem Überwachungssystem mit den Erfordernissen des Aktiengesetzes. Aufgrund des Wortlautes des Gesetzestextes und der Begründung zum KonTraG gilt es jedoch, einige Einschränkungen am Umfang der Aufgaben dieser Systeme vorzunehmen. So sieht das IDW die Reaktionen der Unternehmensleitung auf erfasste und kommunizierte Risiken nicht als Bestandteil des in § 91 Abs. 2 AktG geforderten Risikomanagementsystems an, da hier lediglich auf die rechtzeitige Erkennung von Risiken und nicht auf die Handhabung dieser eingegangen wird.<sup>423</sup> Weiterhin fokussiert sich die Aufgabe des Risikomanagement- und internen Überwachungssystems lediglich auf solche Risiken, die für das Unternehmen bestandsgefährdend sein können.<sup>424</sup> Aus betriebswirtschaftlicher Sicht erscheint eine solche Einschränkung nicht sinnvoll, da auch vermeintlich nicht bestandsgefährdende Risiken eine nicht zu unterschätzende Gefahr für die Entwicklung des Unternehmens darstellen können. Hinzu kommt, dass im Sinne des § 91 Abs. 2 AktG lediglich Risiken im negativen Sinne gemeint sind, wodurch Chancen als Antagonismus respektive als positive Ausprägung von Risiken ausgeklammert werden.<sup>425</sup> Eine solche restriktive Fokussierung auf Risiken kann dazu führen, dass Chancen verpasst werden.<sup>426</sup> Ausgelassene Chancen können in dynamischen

---

<sup>421</sup> Mitunter wird dieses System auch als Frühwarnsystem bezeichnet. *Holst, J.* (2000), S. 815; *Lück, W.* (1998a), S. 11; *Gleißner, W. / Füser, K.* (2001), S. 175. Auf Basis der Zielsetzung entspricht das Risikofrüherkennungssystem im Rahmen des internal-control-Konzepts des COSO dem risk assessment, siehe COSO (Hrsg.) (o.J.), Abschnitt „Risk Assessment“. Im Rahmen der hieran angelehnten Konzeption des internen Kontrollsystems vom IDW der Risikobeurteilung, vgl. hierzu IDW PS 260, Tz. 17.

<sup>422</sup> Siehe hierzu IDW PS 340, Tz. 4 f.

<sup>423</sup> Vgl. IDW PS 340, Tz. 6. So auch *Ernst, C.* (1998), S. 1027.

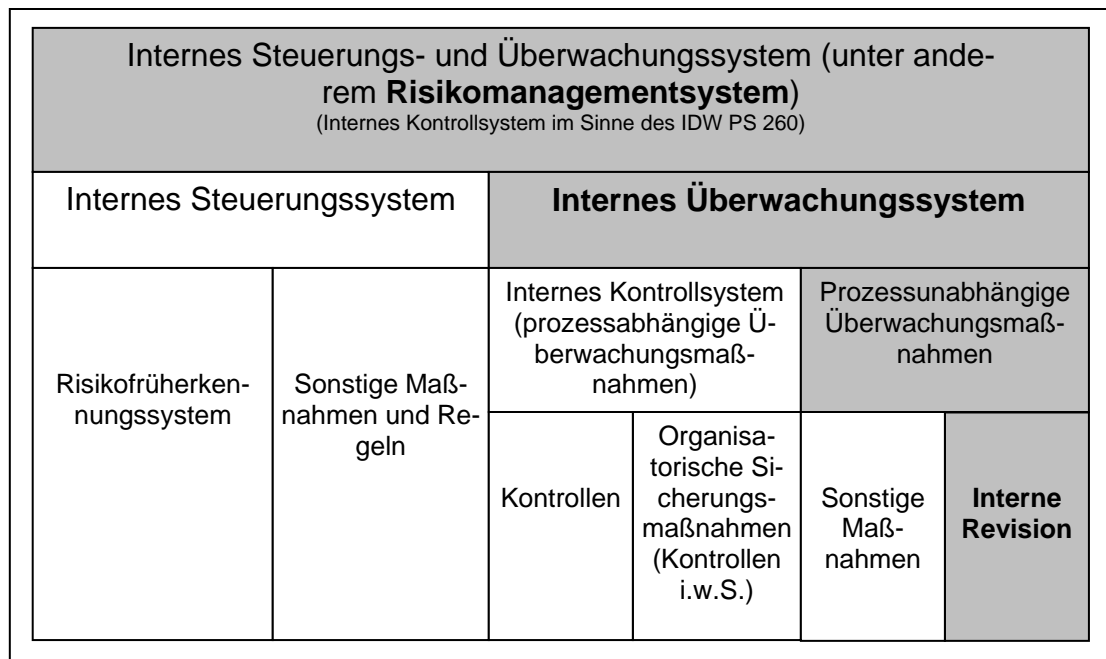
<sup>424</sup> So auch *Henselmann, K.* (2001), S. 37.

<sup>425</sup> Siehe *Eggemann, G. / Konradt, T.* (2000), S. 504; *Kromschröder, B. / Lück, W.* (1998), S. 1573; *Schindler, J. / Rabenhorst, D.* (1998), S. 1891. Ähnlich auch *Gleißner, W. / Meier, G.* (2001), S. 53.

<sup>426</sup> Siehe hierzu *Weber, J. / Weißenberger, B. / Liekweg, A.* (2001), S. 49.

Märkten jedoch ebenfalls ein erhebliches Risiko für ein Unternehmen darstellen.<sup>427, 428</sup>

Auf Basis der gewonnenen Erkenntnisse verdeutlicht Abbildung 2-9 die Einordnung und Abgrenzung der Begriffe „Risikomanagementsystem“, „internes Überwachungssystem“ und „Interne Revision“.



**Abbildung 2-9: Risikomanagementsystem, internes Überwachungssystem und Interne Revision im Systemkontext der Steuerung und Überwachung eines Unternehmens<sup>429</sup>**

Der Internen Revision kommt dabei als Aufgabe einer im gesamten Unternehmen tätigen Überwachungsinstanz sowohl die Prüfung des internen Steuerungssystems als auch die Prüfung des internen Kontrollsystems zu.<sup>430</sup>

Weiterhin wird im Kontext von Risikomanagementsystem und internem Überwachungssystem auch der Begriff „Controlling“ verwendet.<sup>431</sup> Als Controlling kann ein von der Unternehmensleitung eingerichtetes Subsystem bezeichnet werden, welches die Aufgabe hat, Planung, Kontrolle und Informationsversor-

<sup>427</sup> Vgl. hierzu *Brebeck, F.* (2002), Sp. 2073; *Selchert, F. W.* (2000), S. 193.

<sup>428</sup> Wenn im weiteren Verlauf dieser Arbeit von Risikomanagement- oder internem Überwachungssystem gesprochen wird, so ist hiermit grundsätzlich die umfassendere betriebswirtschaftliche Definition dieser Systeme gemeint.

<sup>429</sup> Ähnlich auch *Neubeck, G.* (2003), S. 63.

<sup>430</sup> In Anlehnung an IDW PS 260, Tz. 6, 20 und 60; *Lindner, M.* (1997), S. 70; *Linsi, A.* (2000), S. 724; *Schulte, H.* (1999), S. 5.

<sup>431</sup> Siehe hierzu *Graf, W.* (2001), S. 564; *Hommelhoff, P.* (2000), S. 374.



gung systembildend und systemkoppelnd zu koordinieren.<sup>432</sup> Ein derartig weit ausgelegter Controlling-Begriff umfasst somit grundsätzlich die Elemente des Internen Steuerungssystems und des internen Kontrollsystems und ist lediglich aufgrund seines prozessintegrierten Charakters<sup>433</sup> von den prozessunabhängigen Überwachungsmaßnahmen abzugrenzen.<sup>434</sup>

#### 2.2.4.2 Interne Revision und Aufsichtsrat

Die §§ 95-116 AktG behandeln den obligatorischen Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft. Die primäre Aufgabe des Aufsichtsrats ist es, „die Geschäftsführung zu überwachen“<sup>435</sup>.

Die bereits erwähnten zahlreichen Fälle von Missmanagement sowie dolosen Handlungen in Unternehmen und deren Folgen rückten auch den Aufsichtsrat in den Fokus der Corporate Governance Diskussion. Unterstellt wurde mitunter, dass die Überwachung der Unternehmensleitung durch den Aufsichtsrat, als Überwachungsorgan einer Kapitalgesellschaft, unzureichend sei.<sup>436</sup> Eine derartige Überwachungs-Lücke, im angloamerikanischen Sprachgebrauch control-gap genannt, kann auf verschiedene Umstände zurückgeführt werden. *Hofmann* verdeutlicht in diesem Zusammenhang, dass der Aufsichtsrat sich, aufgrund von zeitlichen Restriktionen und Mandatshäufungen, lediglich auf seine Minimalpflichten beschränke und darüber hinaus mitunter nicht über die erforderliche Fachkompetenz, Unabhängigkeit und notwendigen Informationen verfüge, die eine adäquate Beurteilung der Aktivitäten der Unternehmensleitung ermöglichen würde.<sup>437</sup>

<sup>432</sup> Vgl. auch *Horváth, P.* (2002), S. 153; *Lück, W.* (2001g), S. 2315; *Peemöller, V. H.* (1978b), S. 29.

<sup>433</sup> Siehe hierzu *Hanenberg, L. / Schneider, A.* (2001), S. 1059; *Hofmann, R.* (1997), S. 224; *Isler, H. / Schweizer, M.* (2000), S. 1193; *Lück, W.* (2000), S. 34.

<sup>434</sup> So auch *Neubeck, G.* (2003), S. 56.

<sup>435</sup> § 111 Abs. 1 AktG. Die Pflicht zur Überwachung der Unternehmensleitung ist dabei zwingend zu sehen und umfasst die Überwachung der Tätigkeit des Vorstands, Beratung der Unternehmensleitung und Einwirkungsmöglichkeiten. Vgl. *Peemöller, V. H.* (2004a), S. 9. Die Verpflichtung einer GmbH zur Einrichtung eines Aufsichtsrats besteht nur dann, wenn dies durch eine der gesetzlichen Regeln zur Mitbestimmung vorgeschrieben ist. Zu nennen sind hierbei insbesondere § 1 Abs. 1 Nr. 3 DrittelbG sowie § 6 Abs. 1 i.V.m. § 1 MitbestG. Ist ein Aufsichtsrat zu bilden, so obliegt ihm ebenfalls wie dem Aufsichtsrat einer AG primär die Aufgabe der Überwachung der Unternehmensleitung. Zu weiteren Aufgaben, Gemeinsamkeiten und Unterschieden des Aufsichtsrats einer AG und einer GmbH siehe ausführlich *Lutter, M.* (2002).

<sup>436</sup> Vgl. *Bea, F. X. / Scheurer, S.* (1994), S. 2145; *Hofmann, R.* (1996), S. 755.

<sup>437</sup> Siehe *Hofmann, R.* (1996), S. 753; *Hofmann, R.* (2000), S. 38-41.

Vor dem Hintergrund dieser Diskussionen war es auch ein Ziel des KonTraG, die Effizienz der Überwachung der Unternehmensleitung durch den Aufsichtsrat zu erhöhen.<sup>438</sup> Zum einen wurde eine engere Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und dem Abschlussprüfer angestrebt,<sup>439</sup> zum anderen wurden Änderungen hinsichtlich der gesetzten Voraussetzung für Aufsichtsratsmitglieder und deren Tätigkeit festgelegt<sup>440 441</sup>.

Vor diesem Hintergrund wird verstärkt auch eine bessere Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Interner Revision gefordert, bei der die Interne Revision insbesondere das angesprochene Informationsdefizit des Aufsichtsrats verringern soll.<sup>442</sup>

Eine Möglichkeit zur Intensivierung der direkten Kommunikation zwischen der Internen Revision und dem Aufsichtsrat liegt in der Einrichtung eines audit committee nach amerikanischem Vorbild. Audit committees sind ständige Ausschüsse des board of directors. Ihre Zusammensetzung ist dabei grundsätzlich rechtlich nicht reglementiert, so dass sie sich in der Praxis zum Teil ausschließlich aus externen Spezialisten, das heißt nicht aus Mitgliedern des

---

<sup>438</sup> Hierzu vgl. *Bundesregierung* (Hrsg.) (1998), S. 1. Siehe auch *Janke, G.* (1997), S. 314 f.  
<sup>439</sup> Gemäß den Änderungen im Aktiengesetz und Handelsgesetzbuch durch das KonTraG wird der Prüfungsauftrag fortan grundsätzlich durch den Aufsichtsrat erteilt (§ 111 Abs. 2 Satz 3 AktG), der auch eigene Prüfungsschwerpunkte festlegen kann und das Honorar des Abschlussprüfers aushandelt. Weiterhin hat der Abschlussprüfer einen deutlich erweiterten Prüfungsbericht direkt dem Aufsichtsrat zu übergeben (§ 321 HGB) und der Abschlussprüfer hat an der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats teilzunehmen (§ 171 Abs. 1 Satz 2 AktG), in der er über die wesentlichen Ergebnisse der Prüfung zu berichten hat. Hierdurch soll die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vom Vorstand verdeutlicht und die Überwachungstätigkeit des Aufsichtsrates verbessert werden. Siehe hierzu *Bundesregierung* (Hrsg.) (1998), S. 16, 22 und 28 f. So auch *Böcking, H.-J. / Orth, C.* (1998), S. 360; *Kliege, H.* (1997), S. 227; *Seibert, U.* (2003a), S. 248-253.

<sup>440</sup> Hierzu gehört auch eine Begrenzung der Aufsichtsratsmandate (§ 100 Abs. 1 Satz 2 AktG) und die Erhöhung der Aufsichtsratssitzungen im Kalenderjahr (§ 110 Abs. 3 AktG). Siehe hierzu auch *Bundesregierung* (Hrsg.) (1998), S. 15 f.; *Hofmann, R.* (2000), S. 39; *Meyding, T. / Mörsdorf, R.* (1999), S. 11 f.; *Volk, G.* (2001), S. 412; *Wiese, G. T.* (2000), S. 1901.

<sup>441</sup> Eine weitere Verbesserung der Tätigkeit des Aufsichtsrats wurde durch die Änderungen im Aktiengesetz mittels des Transparenz- und Publizitätsgesetzes (TransPuG) im Jahre 2002 vorgenommen, indem beispielsweise die Berichtspflichten des Vorstands an den Aufsichtsrat verschärft wurden und den einzelnen Mitgliedern des Aufsichtsrats erweiterte Rechte eingeräumt wurden. Eine Darstellung der den Aufsichtsrat betreffenden Änderungen finden sich bei *Seibert, U.* (2003b), S. 49, 53-58 und 60-64

<sup>442</sup> Siehe hierzu *Europäische Kommission* (Hrsg.) (1996), Tz. 4.24; *Lück, W.* (2000), S. 28; *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 13; *Peemöller, V. H. / Richter, M.* (2000), S. 53 f. Ähnlich auch *Palazzesi, M.* (1999), S. 730.

board of directors, zusammensetzen.<sup>443</sup> Ihr Tätigkeitsbereich umfasst unter anderem die Überwachung der Unternehmensleitung und des internen Steuerungs- und Überwachungssystems sowie eine enge Zusammenarbeit mit Abschlussprüfer und Interner Revision.<sup>444</sup> Im Rahmen der Zusammenarbeit von audit committee und Interner Revision stehen insbesondere die Besprechung und Diskussion von Prüfungsplanung, Prüfungsergebnissen sowie der zukünftige Prüfungsumfang und die Prüfungsschwerpunkte der Internen Revision im Vordergrund.<sup>445</sup> Als wesentliche Vorteile dieses Systems werden die Verbesserung der Unternehmensüberwachung, der Glaubwürdigkeit von Unternehmenspublikationen und eine sachliche Auseinandersetzung mit Kritik an der Unternehmensleitung angeführt.<sup>446</sup> Hofmann sieht insbesondere im Hinblick auf eine direkte Unterstellung der Internen Revision unter das audit committee die Chance, die Effizienz und Prozessunabhängigkeit zu stärken, bedingt durch eine Reduzierung der Abhängigkeit der Internen Revision von der Unternehmensleitung.<sup>447</sup>

Der Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK)<sup>448</sup> empfiehlt, dass der Aufsichtsrat einen Prüfungsausschuss (audit committee) mit fachlich qualifi-

<sup>443</sup> Vonseiten der Securities and Exchange Commission (SEC) wird eine Besetzung des audit committee lediglich mit externen Spezialisten jedoch gefordert. Vgl. auch *Theissen, M. R.* (2003), S. 1429.

<sup>444</sup> So auch *Richter, M.* (2002), Sp. 113 f.; *Coenenberg, A. G. / Reinhard, A. / Schmitz, J.* (1997), S. 989 f.

<sup>445</sup> Siehe auch *Lück, W.* (2001h), S. 11; *Palazzesi, M.* (1999), S. 732 f.

<sup>446</sup> Siehe hierzu *Hofmann, R.* (1996), S. 755 f.

<sup>447</sup> So auch *Hofmann, R.* (1996), S. 756. Ähnlich auch *Pfytter, H.-U. / Villinger, M.* (2000), S. 1047; *Richter, M.* (2002), Sp. 115 f.

<sup>448</sup> Der DCGK wird von der Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex, unter dem Vorsitz von Gerhard Cromme, jährlich überarbeitet und herausgegeben und stellt eine Zusammenfassung der geltenden deutschen Regelungen zur Corporate Governance dar. Ergänzt werden diese durch Empfehlungen und Anregungen der Regierungskommission, die auf den Ergebnissen der im Mai 2000 eingesetzten Regierungskommission Deutscher Corporate Governance, unter dem Vorsitz von Theodor Baums, fußen und eine Zusammenfassung von in Deutschland nicht normierten internationalen und nationalen gängigen Standards guter und verantwortungsvoller Unternehmensführung, im Sinne von Leitung und Überwachung, darstellen. Dabei haben die Empfehlungen keinen verbindlichen Charakter, jedoch muss im Falle eines Abweichens hiervon in einer gemäß § 161 AktG von Vorstand und Aufsichtsrat gemeinsam zu veröffentlickenden Erklärung zum Kodex darüber berichtet werden. Der Kodex richtet sich in erster Linie an börsennotierte Unternehmen, jedoch wird auch anderen Unternehmen die Anwendung und Einhaltung nahe gelegt. Siehe hierzu DCGK 1. Ähnlich auch o. V. (2002), S. 494; *Pfitzer, N. / Oser, P. / Wader, D.* (2002), S. 1120 f.; *Schüppen, M.* (2002), S. 1117 f.; *Ulmer, P.* (2002), S. 151 f. Zum Bericht der Regierungskommission Deutscher Corporate Governance vom 10.7.2001 siehe *Baums, T.* (2001); *Bundesregierung* (Hrsg.) (2001). Zusammenfassend dargestellt auch bei *Baums, T. / Stöcker, M.* (2003). Zur Rechtsnatur des Kodex und zur Rechtswirkung der Entsprechenserklärung siehe *Lutter, M.* (2003), S. 78 f.

zierten Personen zu bilden hat. Die Aufgaben dieses Ausschusses beziehen sich auf Fragen der Rechnungslegung und des Risikomanagements und insbesondere auf den Kontakt zum Abschlussprüfer.<sup>449</sup> Eine Ausgestaltung des Prüfungsausschusses nach amerikanischem Vorbild erscheint jedoch schwierig. So besteht zwar grundsätzlich auch in Deutschland die Möglichkeit, für den Aufsichtsrat externe Spezialisten zur Beratung hinzuzuziehen,<sup>450</sup> jedoch ist eine Besetzung des Prüfungsausschusses lediglich aus Spezialisten nicht möglich. Überdies unterliegt ein solcher Prüfungsausschuss bestimmten Einschränkungen<sup>451</sup>, die eine Tätigkeit dieses Ausschusses unabhängig vom restlichen Aufsichtsrat beschränken.<sup>452</sup> Ungeachtet dessen kann ein Prüfungsausschuss als beratendes Instrument, im Hinblick auf die durch den Aufsichtsrat wahrzunehmenden Überwachungspflichten, zur Verbesserung der Unternehmensüberwachung beitragen.<sup>453</sup> Folgern lässt sich dies zum einen aus der Möglichkeit der Hinzuziehung von externen Spezialisten und einer hieraus abzuleitenden Verbesserung der Fachkompetenz im Aufsichtsrat und zum anderen aus einer partiellen Entlastung des Aufsichtsrats durch Beratung sowie vorbereitenden Prüfungen durch den Prüfungsausschuss.

Eine Zusammenarbeit zwischen dem Aufsichtsrat respektive Prüfungsausschuss und Interner Revision wird im Kodex zwar nicht explizit genannt, kann jedoch aus dem Aktiengesetz abgeleitet werden. So ist nach Einführung des KonTraG der Vorstand einer Aktiengesellschaft dazu verpflichtet, für eine angemessene Interne Revision zu sorgen,<sup>454</sup> wodurch die Interne Revision zum Prüffeld des Aufsichtsrats wird, im Rahmen seiner Aufgabe die Tätigkeit der Unternehmensleitung zu überwachen.<sup>455</sup> Dies verlangt die Vorlage der Prüfungsergebnisse der Internen Revision vor dem Aufsichtsrat oder Prüfungsausschuss und hiermit einhergehend eine Verbesserung der Erkenntnisse des Aufsichtsrats über das interne Überwachungssystem eines Unternehmens.<sup>456</sup>

---

<sup>449</sup> So auch DCGK 5.3.2 i.V.m. 5.3.1.

<sup>450</sup> Vgl. § 109 Abs. 1 AktG.

<sup>451</sup> Siehe hierzu § 107 Abs. 3 AktG.

<sup>452</sup> In Anlehnung an *Bundesregierung* (Hrsg.) (2001), Tz. 56.

<sup>453</sup> Ähnlich auch *Lück, W.* (1990), S. 1007.

<sup>454</sup> Siehe Kapitel 2.2.2.2.1.

<sup>455</sup> Vgl. § 111 Abs. 1 AktG. Siehe hierzu auch *Theisen, M. R.* (2002), S. 153 f.

<sup>456</sup> Siehe hierzu *Arbeitskreis „Externe und interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.* (Hrsg.) (2000), S. 2284.

Eine weitergehende Intensivierung der Beziehung zwischen Aufsichtsrat und Interner Revision ist jedoch aufgrund des deutschen dualistischen Überwachungssystems durch die Trennung von Überwachung und Leitung der Unternehmen<sup>457</sup> problematisch. Die Interne Revision ist, wie gezeigt wurde, ein Überwachungsinstrument der Unternehmensleitung und somit letztendlich dieser gegenüber weisungsgebunden.<sup>458</sup> Eine stärkere Kommunikation zwischen Aufsichtsrat und Interner Revision unter Ausschluss der Unternehmensleitung steht der Alleinverantwortung der Unternehmensleitung entgegen<sup>459</sup> und könnte zu Vertrauensverlusten führen, die eine weitere Zusammenarbeit von Interner Revision und Unternehmensleitung belasten könnten.<sup>460</sup>

Somit ist festzuhalten, dass der geforderte Prüfungsausschuss nicht mit dem angloamerikanischen audit committee gleichgesetzt werden kann.<sup>461</sup> Der Klammerzusatz im DCGK trägt somit lediglich dem auch in Deutschland verbreiteten Sprachgebrauch Rechnung.<sup>462</sup> Weiterhin kann zusammenfassend festgehalten werden, dass von der legislativen Seite, im Zusammenhang mit dem KonTraG, ein Informationsaustausch zwischen Interner Revision und Aufsichtsrat zwar nicht explizit kodifiziert wurde, im Rahmen der oben gezeigten Möglichkeiten jedoch denkbar ist. Wegen des anzunehmenden öffentlichen Interesses erscheint eine Intensivierung der Bemühungen eines besseren Informationsaustausches zwischen Aufsichtsrat und Interner Revision zur Verbesserung der Unternehmensüberwachung begrüßenswert.<sup>463</sup> Wobei insbesondere dem Spannungsverhältnis, in dem sich die Interne Revision gegenüber Unternehmensleitung und Aufsichtsrat befindet, Rechnung getragen werden muss.

---

<sup>457</sup> Vgl. auch Hofmann, R. (2000), S. 30-32; Hopt, K. J. (2001), S. 30; Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K. (2003), S. 14.

<sup>458</sup> Vgl. auch Theisen, M. R. (2003), S. 1428.

<sup>459</sup> Siehe auch Theisen, M. R. (2002), S. 11.

<sup>460</sup> So auch Bundesregierung (Hrsg.) (2001), Tz. 58; Lück, W. (2000), S. 29; Peemöller, V. H. / Richter, M. (2000), S. 59 f.

<sup>461</sup> Eine ausführlichere Darstellung der Unterschiede zwischen deutschen und amerikanischen audit committee findet sich in Köhler, A. G. (2005), S. 229-234.

<sup>462</sup> Siehe Theisen, M. R. (2003), S. 1429.

<sup>463</sup> In Anlehnung an Peemöller, V. H. / Richter, M. (2000), S. 56 f.

### 2.2.4.3 Interne Revision und Abschlussprüfer

Es gibt verschiedene gesetzlich vorgeschriebene Prüfungsleistungen.<sup>464</sup> Mitunter dürfen solche Prüfungen lediglich von hierzu autorisierten Prüfern durchgeführt werden. In vielen Fällen, so auch für die Abschlussprüfung von Unternehmen bestimmter Rechtsformen, Branchen und Größen, sind lediglich Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungspraxen zu einer solchen Prüfung befugt. In diesem Kontext wird auch von einer Vorbehaltsaufgabe von Wirtschaftsprüfern gesprochen.<sup>465</sup> Die Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers als Prüfer des Jahresabschlusses eines Unternehmens kann im allgemeinen Überwachungskontext eines Unternehmens, wie gezeigt wurde, als externe Revision eingeordnet werden.<sup>466</sup> Er befasst sich in erster Linie mit dem Finanz- und Rechnungswesen eines Unternehmens. Die Aufgabe des Abschlussprüfers hierbei ist es unter anderem, die Ordnungsmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Buchführung und Rechnungslegung eines Unternehmens sowie die Übereinstimmung der Rechnungslegung mit der Satzung oder dem Gesellschaftsvertrag zu bestätigen. Insgesamt hat er ein sicheres und vertrauenswürdiges Urteil über die aus der Buchführung entwickelte Rechnungslegung zu ermitteln und gegenüber den Adressaten der Rechnungslegung mitzuteilen.<sup>467</sup> Der hiermit verbundene öffentliche Auftrag<sup>468</sup> des Abschlussprüfers bedingt es, dass der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer restriktiven gesetzlichen Bestimmungen unterliegt.<sup>469</sup>

Die Interne Revision als delegierte Überwachungsfunktion der Unternehmensleitung befasst sich grundsätzlich im Bereich des Finanz- und Rechnungswesens weitestgehend mit den gleichen Gegenständen wie der Abschlussprüfer.<sup>470</sup> Im Kontext der allgemeinen Corporate Governance Diskussion wird

<sup>464</sup> Beispielhaft zu nennen ist die Gründungsprüfung nach § 33 AktG oder die Prüfung des Abhängigkeitsberichts nach § 313 AktG.

<sup>465</sup> Siehe ausführlicher *IDW* (Hrsg.) (2000), Abschnitt A, Tz. 17; *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 4 ff. und 583. Als Abschlussprüfer kommen neben den Wirtschaftsprüfern und den Wirtschaftsprüfungspraxen mit Einschränkungen auch vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungspraxen in Frage. Siehe hierzu *Dörner, D.* (1998b), S. 7.

<sup>466</sup> Siehe Kapitel 2.2.1.

<sup>467</sup> Siehe auch *IIR* (Hrsg.) (2001a), S. 34; *Lück, W.* (2003a), S. 14. Ähnlich auch *Schmidt, S.* (2004), S. 198 ff. Zu den Zielen und Grundsätzen der Durchführung von Abschlussprüfungen siehe *IDW PS 200*.

<sup>468</sup> Vgl. *Tanski, J. S.* (2003), S. 9 f.

<sup>469</sup> Siehe hierzu auch *Dörner, D.* (1998b), S. 7; *Zitzelberger, S.* (2004), S. 67. Ähnlich auch *IDW* (Hrsg.) (2000), Abschnitt A, Tz. 18.

<sup>470</sup> So auch *Hofmann, R.* (2000), S. 298; *IIR* (Hrsg.) (2001a), S. 34. Siehe auch Kapitel 2.2.5.1.

deshalb insbesondere in der neueren Literatur gefordert, dass aus Effektivitäts- und Effizienzgründen die Interne Revision verstärkt mit dem Abschlussprüfer zusammenarbeiten sollte.<sup>471</sup> So sehen beispielsweise sowohl *Peemöller / Richter* als auch *Soll / Labes* eine bessere Zusammenarbeit deshalb als notwendig an, weil hierdurch Doppelarbeiten zu vermeiden sind, da die Aufgaben beider Institutionen auch die Prüfung von Risikofrüherkennungssystem und internem Kontrollsystem umfassen.<sup>472</sup> *Freiling / Lück* erweitern diesen Rahmen, indem sie darauf hinweisen, dass ein umfassender und detaillierter Informationsaustausch für beide Institutionen beim Auffinden bisher nur unzureichend berücksichtigter Tätigkeitsfelder helfe. Weiterhin wird ausgeführt, dass die Interne Revision grundsätzlich mit dem betrieblichen Geschehen und der Organisation und ihren Anpassungen im Unternehmen vertraut ist und somit über Kenntnisse verfügt, die sich ein Abschlussprüfer unter Umständen erst durch intensive Prüfungshandlungen und Befragungen aneignen müsste.<sup>473</sup>

Darüber hinaus muss sich der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Prüfung auch mit der Internen Revision befassen. Dies folgt zum einen daraus, dass der Abschlussprüfer einer börsennotierten Aktiengesellschaft zu prüfen hat, ob der Vorstand die nach § 91 Abs. 2 AktG erforderlichen Maßnahmen zur Früherkennung bestandsgefährdender Entwicklungen ergriffen hat und ob das einzurichtende Überwachungssystem seine Aufgaben erfüllen kann.<sup>474</sup> Somit werden sowohl das Risikofrüherkennungssystem als auch die zur Überwachung dieses Systems installierten prozessabhängigen und -unabhängigen Elemente des internen Überwachungssystems und damit letztlich auch die Interne Revision zum Prüfungsgegenstand des Abschlussprüfers.<sup>475</sup> Zum anderen, so betont *Lück*, hat durch die Gesetzesänderungen mittels des KonTraG der Abschlussprüfer verstärkt Risikoaspekte bei seinen Prüfungs-

---

<sup>471</sup> Neben der nachfolgend zitierten Literatur sei überdies auf folgende Beiträge hingewiesen: *Amling, T. / Bischof, S.* (1999), S. 46; *Europäische Kommission* (Hrsg.) (1996), Tz. 4.27; *Giese, R.* (2000), S. 487; *Hofmann, R.* (2000), S. 296 f.; *Lindner, M.* (1997), S. 66 f.

<sup>472</sup> Siehe *Peemöller, V. H. / Richter, M.* (2000), S. 62 f.; *Soll, R. / Labes, H. W.* (1999), S. 200 f. Ähnlich auch *Kliege, H.* (1997), S. 226.

<sup>473</sup> So auch *Freiling, C. / Lück, W.* (1992), S. 274.

<sup>474</sup> Siehe hierzu § 317 Abs. 4 HGB.

<sup>475</sup> Ähnlich auch *Giese, R.* (1998), S. 452; *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 499 f.; *Neubeck, G.* (2003), S. 62 f.

handlungen zu berücksichtigen. Von besonderer Bedeutung ist hierbei die von der Internen Revision durch Prüfung zu gewährleistende Funktionsfähigkeit des internen Kontrollsystems. *Lück* zufolge führt ein funktionsfähiges internes Kontrollsystem dazu, dass die Risiken in den durch dieses System abgedeckten Bereichen reduziert werden, was ceteris paribus zu einer Reduzierung der Prüfungshandlungen durch den Abschlussprüfer führen kann.<sup>476</sup> Entsprechend hat der Abschlussprüfer nach IDW PS 240.17 im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes bei der Planung von Art, zeitlichem Ablauf und Ausmaß seiner Prüfungshandlungen die Arbeit der Internen Revision und deren erwarteten Auswirkung auf die Prüfungshandlungen zu berücksichtigen.

Eine Zusammenarbeit zwischen Interner Revision und Abschlussprüfer ist jedoch weder gesetzlich gefordert noch geregelt.<sup>477</sup> Als Indiz für die Bedeutung der beschriebenen Forderung nach einer besseren Zusammenarbeit von Interner Revision und Abschlussprüfer kann der Umstand gewertet werden, dass in Ermangelung rechtlicher Bestimmungen die Berufsorganisation der Internen Revisoren und die Berufsverbände der Wirtschaftsprüfer sich näher mit dieser Thematik beschäftigt haben.<sup>478</sup>

So ist auch das *IIR* der Auffassung, dass eine Intensivierung der Zusammenarbeit von Interner Revision und Abschlussprüfer unter anderem aufgrund einer Ausweitung der Aufgabengebiete und zunehmenden Komplexität und Internationalisierung der Prüfungsaufgaben sowie zunehmender Haftungsrisiken, wie z.B. Umweltschutz, Produkthaftung und Korruption, insbesondere aus ökonomischen Gesichtspunkten notwendig erscheint. Eine Zusammenarbeit wird dabei in unterschiedlichen Formen und Abstufungen angenommen und kann sich sowohl auf die Planung, die Durchführung als auch die Überwachung von Prüfungshandlungen erstrecken, wobei beispielhaft Abstimmung von Prüfungshandlungen, Durchführung gemeinsamer Prüfungen und Austausch von Berichten angeführt werden.<sup>479</sup>

---

<sup>476</sup> Vgl. hierzu *Lück, W.* (2000), S. 30 f.; *Lück, W.* (2003a), S. 16. Ähnlich auch *IIR* (Hrsg.) (2001a), S. 34 f.; IDW PS 321, Tz. 12 sowie IDW PS 260, insbesondere Tz. 11-20.

<sup>477</sup> Siehe hierzu *Klein, G.* (2002), Sp. 683.

<sup>478</sup> Eine Wiedergabe der in Deutschland im Laufe der Jahre veröffentlichten Verlautbarungen und Stellungnahmen vonseiten der Berufsverbände enthält *Lück, W.* (2003a).

<sup>479</sup> Vgl. *IIR* (Hrsg.) (2001a), S. 35 f.



Auch das IDW hat sich mit der Thematik befasst und seinerseits den IDW PS 321<sup>480</sup> herausgegeben, in dem hervorgehoben wird, dass zu einer wirksamen und wirtschaftlichen Prüfung durch den Abschlussprüfer dieser sich über die Aufgabenstellung und Arbeitsanweisungen in Bezug auf die Interne Revision informieren sollte. Hierauf aufbauend sollte er abwägen, inwieweit er die Ergebnisse der Internen Revision bei seinen Prüfungshandlungen berücksichtigt.<sup>481</sup> Eine unreflektierte Übernahme dieser Ergebnisse kann hierbei freilich nicht erfolgen. Jedoch kann der Abschlussprüfer vorbehaltlich der eigenen Nachprüfung die Arbeitsergebnisse der Internen Revision in seine Überlegungen zur Entwicklung einer risikoorientierten Prüfungsstrategie<sup>482</sup> und bei der Planung von Art, Zeitpunkt und Umfang der Prüfungshandlungen<sup>483</sup> einbeziehen. Der Umfang der Verwertung von Arbeitsergebnissen der Internen Revision durch den Abschlussprüfer ist dabei unter anderem von der Unabhängigkeit sowie Objektivität der Internen Revision im Unternehmen abhängig sowie darüber hinaus vom Umfang der Tätigkeit, der fachlichen Qualifikation der Internen Revisoren und ihrer Organisation sowie Arbeitsweise.<sup>484</sup> Diese Einschränkungen sind darauf zurückzuführen, dass der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf in eigener Verantwortung ausübt.<sup>485</sup> Dementsprechend ist es ebenfalls nicht möglich, dass zwischen Interner Revision und Abschlussprüfer eine Arbeitsteilung stattfindet oder Mitarbeiter der Internen Revision in das Prüfungsteam des Abschlussprüfers integriert werden.<sup>486</sup>

### 2.2.5 Aufgaben und Aufgabenbereiche der Internen Revision

Das Aufgabenspektrum der Internen Revision als unternehmensweit agierendes Überwachungsinstrument der Unternehmensleitung ist, bedingt durch die Zunahme von Umfang und Komplexität der Unternehmensprozesse, sehr um-

---

<sup>480</sup> Zur Bindungswirkung der vom IDW herausgegebenen Verlautbarungen für den Berufsstand der deutschen Wirtschaftsprüfer siehe Kapitel 3.5.

<sup>481</sup> Hierzu siehe IDW PS 321, Tz. 11.

<sup>482</sup> Siehe IDW PS 321, Tz. 16.

<sup>483</sup> So auch IDW PS 321, Tz. 12. Zur Prüfungsplanung und Prüfungsstrategie siehe IDW PS 240, Tz. 11-17.

<sup>484</sup> So auch IDW PS 321, Tz. 17.

<sup>485</sup> Siehe *Heinhold, M. / Wotschofsky, S.* (2002), Sp. 1225; *IDW* (Hrsg.) (2000), Abschnitt R. Tz. 650. Gemäß § 11 BS WP/vBP hat ein Wirtschaftsprüfer unabhängig von der Art seiner Tätigkeit sein Handeln in eigener Verantwortung zu bestimmen, sein Urteil selbst zu bilden und seine Entscheidungen selbst zu treffen.

<sup>486</sup> Vgl. hierzu IDW PS 321, Tz. 27.

fangreich. Die fehlende obligatorische Reglementierung lässt weiterhin darauf hindeuten, dass je nach Art, Größe und Branche des Unternehmens die Aufgabeninhalte der Internen Revision stark voneinander abweichen können.<sup>487</sup> In den folgenden Ausführungen soll deshalb der Versuch unternommen werden, den Aufgabenumfang und die Schwerpunktaufgaben der Internen Revision herauszuarbeiten und darzustellen.

### 2.2.5.1 Entwicklung und Kategorisierung des Aufgabenspektrums der Internen Revision

Ihren Ursprung hat das Aufgabengebiet der Internen Revision nach herrschender Meinung in der Aufdeckung von Buchhaltungsfehlern<sup>488</sup> und dolosen Handlungen<sup>489</sup>.<sup>490</sup> Zu Beginn des 20. Jahrhunderts wurden diese Aufgaben um Prüfungen ergänzt, die auf die Einhaltung der Grundsätze der Buchführung und Bilanzierung abzielten.<sup>491</sup> Verstärkt wurde diese Aufgabe als Schwerpunkt der revisorischen Tätigkeit durch die Aktienrechtsnovelle im Jahre 1931, die die Einführung der Pflichtprüfung für Versicherungsunternehmen, Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien vorschrieb.<sup>492</sup> In der Literatur wird hierfür der Begriff „financial auditing“ verwendet, wobei die gegenwärtig gebrauchte Begriffsdefinition das financial auditing als eine vergangen-

<sup>487</sup> In Anlehnung an *Ballmann, W.* (1967), S. 52; *Peemöller, V. H.* (1978b), S. 170; *Peemöller, V. H.* (2004b), S. 185.

<sup>488</sup> *Hofmann* sieht die Ursprünge dieser Aufgabe der Revision in Deutschland begründet in der Einführung der doppelten Buchführung gegen Ende des 16. Jahrhunderts, die insbesondere durch die Aktienrechtsnovelle im Jahre 1871 intensiviert wurde, in der die Überwachungspflicht vorgeschrieben wurde. Vgl. *Hofmann, R.* (1981), S. 23. Ähnlich auch *Böhmer, G.-A. et al.* (1981), S. 22 f.; *Hagen, K.* (1978), S. 186 f.

<sup>489</sup> In der betriebswirtschaftlichen Literatur werden dem unternehmerischen Bereich zuzuordnende Handlungen unternehmensinterner oder -externer Personen, die zu einer vorsätzlichen Schädigung eines Unternehmens oder zugunsten eines Unternehmens und hierdurch zur Schädigung Dritter führen, dem Begriff „dolose Handlung“ untergeordnet. Synonym hierfür werden auch die Begriffe „deliktische Handlungen“ oder „fraud“ verwendet. Vgl. *Ruud, T. F. / Schmid, P.* (2000), S. 1303; *Reimer, B.* (2001), S. 69. Ähnlich auch *Meyer zu Lösebeck, H.* (2002), Sp. 2446; *Selchert, F. W.* (2001), S. 190; *Thomas, J.* (1999), S. 528.

<sup>490</sup> Vgl. unter anderem *Böhmer, G.-A. et al.* (1981), S. 22; *Grögler, H.* (1989), S. 139; *Heinhold, M. / Wotschofsky, S.* (2002), Sp. 1218; *Hofmann, R.* (1992), Sp. 858; *Hunecke, J.* (2001a), S. 53; *Janke, G.* (1995a), S. 183. *Blohm* weist jedoch darauf hin, dass der Begriff der „Internen Revision“ oder „Innenrevision“ erst in den späten fünfziger Jahren Einzug in deutschsprachige betriebswirtschaftliche Nachschlagewerke fand. Vgl. *Blohm, H.* (1957), S. 5.

<sup>491</sup> Siehe hierzu *Heinhold, M. / Wotschofsky, S.* (2002), Sp. 1218.

<sup>492</sup> Es sei darauf hingewiesen, dass erst im Zuge dieser Gesetzesänderung der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer geschaffen wurde. Siehe hierzu *Böhmer, G.-A. et al.* (1981), S. 22; *Hofmann, R.* (1981), S. 23 f. Zu den Gründen dieser Aktienrechtsnovelle siehe ausführlich *Potthoff, E.* (1982), S. 2 f.

heitsorientierte, unabhängige Beurteilung respektive Prüfung der Daten des Finanz- und Rechnungswesens umfasst, mit dem Ziel, die Angemessenheit, Korrektheit und Verlässlichkeit dieser Daten zu beurteilen.<sup>493</sup>

In der Folge führte eine zunehmende Komplexität und Dynamik in den Unternehmen und ihrer Umwelt sowie ein mit dieser Entwicklung ebenfalls einhergehender Rationalisierungsbedarf in den Unternehmen zu einem wachsenden Bedarf nach Überwachung und dazu, dass sich in den fünfziger und sechziger Jahren des abgelaufenen Jahrhunderts der Aufgabenbereich der Internen Revision nicht mehr nur auf das Finanz- und Rechnungswesen beschränkte<sup>494</sup>. Die durch die beschriebene Entwicklung entstandene Gefahr der mangelhaften Wirtschaftlichkeit und Sicherheit für die Unternehmen rückte Funktionsprüfungen im gesamten Unternehmen in den Blickpunkt der Internen Revision.<sup>495</sup> Primäres Ziel hierbei war es, der Entwicklung unflexibler bürokratischer Unternehmensapparate<sup>496</sup> und der Gefahr einer nicht adäquaten Umsetzung der Anordnungen der Unternehmensleitung<sup>497</sup> entgegenzuwirken.

Das hierdurch entstandene Tätigkeitsfeld der Internen Revision wird als operational auditing bezeichnet und umfasst die gegenwarts- und zukunftsorientierte Prüfung der Aufbau- und Ablauforganisation eines Unternehmens im Hinblick auf ihre Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit<sup>498</sup> im Sinne einer Systemprü-

---

<sup>493</sup> Vgl. *Harrmann, A.* (1978), S. 10 f.; *Hofmann, R.* (1981), S. 109 f.; *Lück, W.* (2001i), S. 95.

<sup>494</sup> Vgl. auch *Hofmann, R.* (1972), S. 17.

<sup>495</sup> In Anlehnung an *Böhmer, G.-A. et al.* (1981), S. 24; *Hengst, F.-J.* (1977), S. 6 f.; *Pressmair, G.* (1984), S. 50.

<sup>496</sup> Siehe hierzu *Wirth, W.* (1983), S. 112.

<sup>497</sup> Hierzu siehe *Hofmann, R.* (1972), S. 13.

<sup>498</sup> Siehe auch *Eggloff, F. / Heß, A.* (1997), S. 1038. Ähnlich auch *Hofmann, R.* (2000), S. 164.

fung<sup>499</sup>, mit dem Ziel, durch Analyse eine Systemverbesserung zu erreichen.<sup>500</sup> In diesem Zusammenhang rückten insbesondere Prüfungen der eingerichteten Kontrollen in den Unternehmensbereichen<sup>501</sup> in den Vordergrund sowie – aufgrund eines zunehmenden und bis heute andauernden Einsatzes von Computern – Prüfungen im Bereich der elektronischen Datenverarbeitung<sup>502</sup>.

Als weiteres Aufgabengebiet der Internen Revision wird das management auditing in der Literatur genannt, welches von *Heinhold / Wotschofsky* als konsequente Fortführung und Erweiterung des operational auditing um die Beurteilung der von der Unternehmensleitung eingesetzten Führungs- und Überwachungsinstrumente, im Hinblick auf ihre Eignung, die nachgelagerten Unternehmensbereiche zu wirtschaftlichem und zielkonformem Handeln anzuhalten, bezeichnet wird<sup>503</sup>. *Zünd* sieht in diesem Zusammenhang das management auditing als das um die Leistungsbewertung von Führungskräften erweiterte operational auditing an.<sup>504</sup> Jedoch verweist *Harmann* darauf, dass eine Bewertung der Effektivität der Entscheidungen von Führungskräften nicht in das Aufgabenspektrum der Internen Revision fallen kann, da diese zum einen trotz einer intensiven Prüfung nicht in der Lage sein könne, die Qualifikation der

<sup>499</sup> Das Ziel einer Systemprüfung ist es, festzustellen, ob die in einem Prozess integrierten Regelungen und Kontrollen eine vollständige, richtige, periodengerechte und geordnete Vorgangsbearbeitung gewährleisten. Vgl. auch *Zepf, G.* (2001), S. 314. Dabei umfasst diese Art der Prüfung das Verfahren der Verarbeitung und Kontrolle diverser gleichartiger und verwandter Geschäftsvorfälle, was deshalb auch als verfahrensorientierte Prüfung bezeichnet wird. Die Systemprüfung steht somit im Gegensatz zur aussagebezogenen Prüfung, bei der die Ordnungsmäßigkeit der Verarbeitung einzelner Geschäftsvorfälle geprüft wird. Aussagebezogene Prüfungshandlungen können dabei als analytische Prüfungshandlungen – hierbei erfolgt die Beurteilung einer Gesamtheit von Geschäftsvorfällen auf Konsistenz und Plausibilität – und als Einzelfallprüfungen erfolgen, die die Prüfung eines einzelnen Geschäftsvorfalles darstellen. Siehe *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 108 und 273. Mitunter wird die Einzelfallprüfung auch direkte und die analytische indirekte Prüfung genannt. Siehe hierzu *Hagen, K.* (1978), S. 36 ff.; *Hofmann, R.* (1981), S. 106. Unter der Annahme, dass ordnungsgemäß funktionierende Systeme grundsätzlich auch ordnungsgemäße Verarbeitungsergebnisse erzielen, kann bei der positiven Feststellung der Funktionsfähigkeit eines Systems die Systemprüfung die aussagebezogenen Prüfungshandlungen ersetzen. Siehe hierzu *Pfitzer, N. / Schmidt, G.* (2002), Sp. 2336.

<sup>500</sup> So auch *Harmann, A.* (1978), S. 11-13; *Heinhold, M. / Wotschofsky, S.* (2002), Sp. 1219; *Lück, W.* (1998b), S. 564 f.

<sup>501</sup> Vgl. *Heinhold, M. / Wotschofsky, S.* (2002), Sp. 1219; *Lück, W.* (2001j), S. 212.

<sup>502</sup> Siehe auch *Lück, W.* (2000), S. 11; *Peemöller, V. H. / Richter, M.* (2000), S. 79.

<sup>503</sup> Vgl. *Heinhold, M. / Wotschofsky, S.* (2002), Sp. 1219. Ähnlich auch *Janke, G.* (1995b), S. 17; *Hofmann, R.* (2000), S. 166; *Peemöller, V. H.* (1978a), S. 150.

<sup>504</sup> Siehe *Zünd, A.* (1973), S. 251 f. Ähnlich auch *Blohm, H.* (1991), S. 7; *Palazzesi, M. / Pfyffer, H.-U.* (2002), S. 139; *Weilbach, E.* (1995), S. 1039.

Führungskräfte zu beurteilen respektive zu bewerten, und zum anderen hierdurch bedingt ein latenter Widerstand bei den betroffenen Personen aufgebaut werde, der eine spätere Prüfung erheblich erschweren könne.<sup>505</sup> Ebenso besteht nach *Lück* die Aufgabe des management auditing respektive der Internen Revision nicht darin, den Erfolg der Führungskräfte im Hinblick auf die Erreichung der Unternehmensziele zu beurteilen, sondern vielmehr in einer Überprüfung der Systemhandhabung durch die Führungskräfte in Bezug auf Professionalität, Methodik und Logik.<sup>506</sup> Gegenstand des management auditing ist demnach eine vergangenheitsorientierte Ursachenforschung und eine zukunftsorientierte Schwachstellenforschung mit den Schwerpunkten Unternehmenswachstum, Zukunftschancen, Risikofaktoren und Früherkennungssysteme.<sup>507</sup> Demgemäß stehen insbesondere die getroffenen Maßnahmen der Unternehmensleitung zur Sicherung der Unternehmensabläufe und des Unternehmensfortbestands im Vordergrund und somit insbesondere das Risikomanagementsystem und das interne Kontrollsystem.<sup>508</sup> Die Ausprägung dieser Bereiche als eine Schwerpunkttätigkeit der Internen Revision wurde insbesondere durch die allgemeine Corporate Governance Diskussion und die durch das KonTraG geforderten Maßnahmen<sup>509</sup> verstärkt.<sup>510</sup>

Obwohl in der Literatur der Prüfung im Bereich des Finanz- und Rechnungswesens aufgrund der beschriebenen Entwicklung eine abnehmende Bedeu-

<sup>505</sup> So auch *Harrmann, A.* (1978), S. 13. In Bezug auf die fehlende Akzeptanz der beurteilten Führungskraft siehe auch *Hengst, W.* (1997), S. 204.

<sup>506</sup> Vgl. auch *Lück, W.* (2001k), S. 190. *Janke* konkretisiert in diesem Zusammenhang, dass hierbei nicht die Entscheidung von Führungskräften beurteilt werden sollte, sondern ob die der Entscheidung zugrunde liegenden Daten korrekt und ausreichend sind und mit den unternehmensinternen Richtlinien und Anweisungen sowie den gesetzlichen Regelungen im Einklang stehen. Siehe hierzu *Janke, G.* (1997), S. 320. Zur Diskussion um eine Ausdehnung des management auditing auch auf die Unternehmensleitung siehe *Peemöller, V. H.* (1992); *Peemöller, V. H. / Husmann, R.* (1998).

<sup>507</sup> Siehe hierzu *Hunecke, J.* (2001a), S. 54; *Lück, W.* (1998c), S. 404. Ähnlich auch *Korber, W.* (1989), S. 120; *Palazzesi, M. / Pfyffer, H.-U.* (2002), S. 139.

<sup>508</sup> Vgl. hierzu unter anderem *Heinhold, M. / Wotschovsky, S.* (2002), S. 1219; *Lück, W.* (2000), S. 33 ff.; *Peemöller, V. H.* (2004b), S. 156 f.; *Peemöller, V. H. / Richter, M.* (2000), S. 77. Hierbei ist anzumerken, dass je nach Übersetzung des englischen Begriffs „internal control“ die in der Literatur verwendeten Begriffe „internes Überwachungssystem“ oder „Kontrollsystem“ eine im Vergleich zu der in dieser Arbeit gewählten Definition unterschiedliche Bedeutung und Umfang haben. Im Folgenden werden deshalb die in der zitierten Literatur genutzten Begriffe der Terminologie dieser Arbeit angepasst.

<sup>509</sup> Siehe Kapitel 2.2.2.2.1.

<sup>510</sup> Siehe hierzu *Peemöller, V. H. / Richter, M.* (2000), S. 77; *Tanski, J. S.* (1998), S. 1251. Ähnlich auch *Kliege, H.* (1997), S. 227 f.; *Lindner, M.* (1997), S. 65 f.; *Ruud, T. F. / Bodenmann, M. / Kienast, M.* (2000), S. 1035. Ebenso sieht auch das IIA Tätigkeiten in diesen Bereichen als Hauptaufgabe der Internen Revision an. Siehe SPPIA 2100.

tung im Hinblick auf den Umfang dieser Aufgabe im Verhältnis zu den Gesamtaufgaben der Internen Revision unterstellt wird, wird gleichzeitig doch die Bedeutung dieser Aufgabe hervorgehoben.<sup>511</sup> So wird insbesondere darauf hingewiesen, dass nahezu alle betrieblichen Vorgänge ihren Niederschlag in den Daten des Finanz- und Rechnungswesens finden und diese Daten wiederum eine wesentliche Grundlage für die Entscheidungen der Unternehmensleitung bilden.<sup>512</sup> Insofern stellt das financial auditing auch gegenwärtig eine Kernaufgabe der Internen Revision dar.

Die Diskussion um den Aufgabenumfang beim management auditing als auch die hieraus entstehenden Probleme im Hinblick auf eine trennscharfe Abgrenzung vom operational auditing<sup>513</sup> sieht Lück als Anlass dafür, die evolutorisch entstandenen Kategorien als Kennzeichnung für das Aufgabenspektrum der Internen Revision neu zu fassen. Er schlägt vor, eine Abgrenzung anhand der nachfolgend aufgelisteten Kriterien vorzunehmen, nach denen eine Prüfung durch die Interne Revision gegenwärtig stattfindet. Diese wären:

- Ordnungsmäßigkeit<sup>514</sup>,
- Risiken<sup>515</sup>,

<sup>511</sup> So auch Buderath, H. M. (2003), S. 163 f.; Hofmann, R. (1981), S. 24; Janke, G. (1995a), S. 185; Ruud, T. F. / Bodenmann, M. / Kienast, M. (2000), S. 1032.

<sup>512</sup> Siehe hierzu Heinhold, M. / Wotschofsky, S. (2002), Sp. 1218 f.; Hofmann, R. (2000), S. 163; Weilbach, E. (1995), S. 1038. Ähnlich auch Eggloff, F. / Heß, A. (1997), S. 1038; Janke, G. (1997), S. 319.

<sup>513</sup> Siehe hierzu auch Blohm, H. (1991), S. 7; Heigl, A. (1989), S. 8. Als deutliches Indiz hierfür kann der Umstand gewertet werden, dass viele Autoren der Auffassung sind, dass es keinen Unterschied zwischen dem operational und dem management auditing gibt und diese Begriffe synonym verwendet werden. Siehe hierzu Harrmann, A. (1978), S. 13; Hofmann, R. (1972), S. 17; Sawyer, L. B. (1981), S. 51 f.; Schwaneck, H. (1974), S. 11.

<sup>514</sup> Ordnungsmäßigkeitsprüfungen sind formale und materielle Prüfungen, durch die festgestellt werden soll, ob ein Vorgang normgerecht durchgeführt wurde oder ein Zustand einer Norm entspricht. Als Soll-Objekte kommen hierbei sowohl gesetzliche als auch unternehmensinterne Normen in Betracht. Siehe auch Eggloff, F. / Heß, A. (1997), S. 1037; Lück, W. (2001I), S. 13; Schmid, R. (1988), S. 9.

<sup>515</sup> Hierdurch wird betont, dass die Interne Revision ihre Prüfungshandlungen verstärkt nach risikoorientierten Gesichtspunkten durchführt. So auch Lück, W. (2001I), S. 13. Eine risikoorientierte Prüfungsvorgehensweise umfasst alle Maßnahmen, die zu ergreifen sind, um den mit der Planung, Durchführung und Überwachung der Prüfung verbundenen Risiken angemessen zu begegnen. Hierzu gehört eine allgemeine Risikoanalyse, die Beurteilung des internen Kontrollsystems für den zu prüfenden Bereich, die Erstellung eines Risikoprofils und die Ausrichtung der Prüfungshandlungen an diesem Risikoprofil. Siehe Lück, W. (2001m), S. 291; Nagel, T. (2001), S. 688. Ähnlich auch Mathieu, E. (1994), S. 1009. Siehe ausführlicher Kapitel 2.2.5.3.1.1.

- Sicherheit<sup>516</sup>,
- Wirtschaftlichkeit<sup>517</sup>,
- Zukunftssicherung<sup>518</sup> und
- Zweckmäßigkeit<sup>519</sup>.

Dabei wird jedoch ausdrücklich auch darauf hingewiesen, dass eine genaue Abgrenzung dieser Kriterien in der Praxis nicht möglich sei, da zumeist mit einer Prüfung mehrere Kriterien berücksichtigt werden, wobei jedoch ein Kriterium den Schwerpunkt bilden kann.<sup>520</sup> Obwohl diese Art der Kategorisierung der Prüfungstätigkeit durchaus Vorzüge aufzuweisen hat und auch das IIR diese Einteilung übernommen hat<sup>521</sup>, zeigt die neuere Literatur nicht, dass dieser Auffassung uneingeschränkt gefolgt wird.<sup>522</sup>

In dem Maße, wie sich die Prüfungsaufgabe der Internen Revision inhaltlich ausweitete und die Anforderungen an die Qualifikation der Internen Revisoren wuchsen, wurde auch das Aufgabenspektrum der Internen Revision kontinuierlich ergänzt. Von besonderer Bedeutung erweist sich dabei immer mehr die Wahrnehmung von Beratungsaufgaben durch die Interne Revision. Bedingt ist

<sup>516</sup> Hierbei ist es die Aufgabe der Internen Revision, insbesondere zu prüfen, ob durch unternehmensinterne Richtlinien und Anweisungen ein ausreichendes Sicherheitsniveau gewährleistet wird (Regelungsebene) und ob diese Richtlinien und Anweisungen wirksam sind und eingehalten werden (Realisationsebene). Vgl. auch *Lück, W.* (2001n), S. 301. Grundsätzlich dient diese Prüfung dem Vermögensschutz des Unternehmens. Siehe *Eggloff, F. / Heß, A.* (1997), S. 1038; *Peemöller, V. H.* (2004b), S. 155.

<sup>517</sup> Bei dieser Art der Prüfung wird der Prüfungsgegenstand nach seiner Effizienz beurteilt. Zentrale Messgröße hierbei ist das Input-Output-Verhältnis. Vgl. *Gorny, C.* (2001), S. 365; *Harmann, A.* (1978), S. 12; *Eggloff, F. / Heß, A.* (1997), S. 1038.

<sup>518</sup> Dieses Kriterium zielt auf die Prüfung der Maßnahmen ab, die die Unternehmensleitung eingerichtet hat, um den Fortbestand des Unternehmens zu sichern. Insbesondere die nach § 91 Abs. 2 AktG geforderten Maßnahmen sind hierbei Gegenstand der Prüfung. Auch so *Lück, W.* (2001l), S. 13 f.

<sup>519</sup> Ziel der Zweckmäßigkeitsprüfung ist es, den Prüfungsgegenstand auf seine Eignung hin zu beurteilen, die jeweiligen angestrebten Ziele zu erreichen. Vgl. *Eggloff, F. / Heß, A.* (1997), S. 1039; *Heigl, A.* (1989), S. 174. Insofern erfolgt auch eine Beurteilung auf Wirksamkeit und Funktionsfähigkeit. In Anlehnung an *Eggloff, F. / Heß, A.* (1997), S. 1037 f.

<sup>520</sup> Zu diesen Ausführungen vgl. *Lück, W.* (2001c), S. 21; *Lück, W.* (2001l), S. 12 ff.; *Lück, W.* (2003a), S. 13 f. Ohne den Aspekt der Zukunftssicherung auch *Lück, W.* (2000), S. 18-21.

<sup>521</sup> Vgl. *IIR* (Hrsg.) (2001a), S. 34.

<sup>522</sup> Beispielsweise sei auf Autoren verwiesen, die eine Unterteilung der Prüfungstätigkeiten nach den historisch entwickelten Kategorien vornehmen, und auf die Kriterien als Ziele der Prüfung verweisen. Siehe hierzu unter anderem *Heinhold, M. / Wotschofsky, S.* (2002), Sp. 1218 f.; *Hofmann, R.* (2000), S. 161-166; *Peemöller, V. H.* (2004b), S. 154 ff. Weiterhin sei auf die Kritik an dieser Klassifizierung bei *Schwager, E.* (2001), S. 2105, hingewiesen.

dieser Prozess durch die zunehmende Komplexität und Dynamik des Unternehmensgeschehens und der Umwelt, wodurch die Anforderungen an die Unternehmensleitung steigen und ihr das gesamtheitliche Erfassen des Unternehmens und dessen Aktivitäten erschwert wird. Hierdurch entsteht bei der Unternehmensleitung ein Beratungsbedarf bei Entscheidungsfindungen.<sup>523</sup> Aufgrund der Erweiterung der prüferischen Tätigkeit auf alle Unternehmensbereiche verfügt die Interne Revision über einen umfangreichen Einblick in sämtliche Geschäftsprozesse des Unternehmens. Somit erscheint der Schritt von einer reinen Feststellung von Fehlern und Schwachstellen hin zu einem Aufzeigen von Möglichkeiten zu deren Behebung logisch und folgerichtig.<sup>524</sup> Die durch die Interne Revision erbrachte Beratungsleistung wird auch als internal consulting bezeichnet<sup>525</sup> und ist konsequenterweise Bestandteil der Definition der Internen Revision durch das IIA<sup>526</sup>. Gegenwärtig unterscheidet man prüfungsbezogene Beratungsleistungen, die auf Ergebnisse zuvor vollzogener Prüfungen aufbauen, und prüfungsunabhängige Beratungsleistungen.<sup>527</sup>

Neben der Aufgabe, Prüfungs- und Beratungsleistungen zu erbringen, werden der Internen Revision weitere Tätigkeitsfelder und Funktionen zugeschrieben. So wird auch die Übernahme von gutachterlichen Tätigkeiten durch die Interne Revision genannt.<sup>528</sup> Dabei ist es die Aufgabe der Internen Revision, aufbauend auf ihren Sachverstand die Sachverhaltsklärung eines Tatbestandes oder Vorgangs vorzunehmen.<sup>529</sup> Im Unterschied zur Beratung mangelt es bei der Begutachtung jedoch an einer Verhaltens- oder Verfahrensempfehlung.<sup>530</sup> Weiterhin wird unterstellt, dass die Interne Revision aufgrund ihrer originären Tätigkeiten dazu geeignet ist, durch Beschaffung, Auswertung und Ordnung von Informationen die Unternehmensleitung zu unterstützen.<sup>531</sup> Ebenso wird

---

<sup>523</sup> Vgl. *Berger, R.* (1998a), S. 81; *Hunecke, J.* (2002), S. 155.

<sup>524</sup> In Anlehnung an *Hofmann, R.* (2000), S. 169 f.; *Mathieu, E.* (1994), S. 1012; *Peemöller, V. H. / Kunowski, S.* (1997), S. 1055; *Ruud, T. F. / Bodenmann, J. M.* (2001), S. 526.

<sup>525</sup> So auch *Hunecke, J.* (2001b), S. 133; *Lück, W.* (2001c), S. 21; *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 12.

<sup>526</sup> Siehe hierzu Kapitel 2.2.1.

<sup>527</sup> Siehe hierzu *Hunecke, J.* (2001a), S. 67; *Hunecke, J.* (2002), S. 156; *Lück, W.* (2000), S. 22; *Peemöller, V. H.* (2004b), S. 160 f.

<sup>528</sup> Vgl. auch *Hofmann, R.* (2000), S. 167; *Peemöller, V. H. / Kunowski, S.* (1997), S. 1055.

<sup>529</sup> So auch *Hofmann, R.* (2000), S. 168.

<sup>530</sup> Ähnlich auch *Hofmann, R.* (2000), S. 168 f.; *Lück, W.* (2001o), S. 22

<sup>531</sup> Vgl. auch *Peemöller, V. H.* (1976), S. 23 f.



die Interne Revision auch zu Kreditwürdigkeitsanalysen herangezogen.<sup>532</sup> Darüber hinaus wird auch aufgrund der idealtypisch zu präsumierenden Qualifikationen und des unternehmensweiten Einsatzfeldes der Internen Revisoren argumentiert, dass die Abteilung Interne Revision dazu geeignet ist, als Ausbildungsstätte für Führungskräfte zu fungieren und als latente Personalreserve zu dienen, um im Bedarfsfall Personalengpässe innerhalb einzelner Unternehmensbereiche auszugleichen.<sup>533</sup>

Ausgehend von diesen Ausführungen lässt sich das Aufgabenspektrum der Internen Revision in Prüfungen, Beratungen und Nebenaufgaben/-funktionen klassifizieren.

#### **2.2.5.2 Empirische Untersuchungen zum Aufgabenumfang der Internen Revision**

Empirische Untersuchungen über die von der Internen Revision deutscher Unternehmen wahrgenommenen Aufgaben sind in der Literatur der letzten zehn Jahre nicht häufig aufzufinden. Bei der Literaturrecherche konnten drei Erhebungen gefunden werden, die sich auch mit dieser Thematik befassten. Im Folgenden soll auf die diesbezüglich relevanten Ergebnisse dieser Arbeiten eingegangen werden.

Die erste Erhebung stammt vom IIR aus dem Jahre 1995.<sup>534</sup> Die Erhebung fand in Form einer Befragung von ca. 100 Internen Revisionsabteilungen deutscher Unternehmen statt und umfasste verschiedene Branchen, wobei die Branche Industrie und Energie mit 52% den größten Anteil ausmachte. Zur Rücklaufquote werden keine Angaben gemacht. Die Darstellung der Ergebnisse, im Zusammenhang mit dem Aufgabenspektrum der Internen Revision, erfolgt dabei mit der Intention aufzuzeigen, wo zukünftig die Schwerpunkte der prüferischen Tätigkeit liegen. Hierbei wurde der klassischen Kategorisierung

---

<sup>532</sup> Siehe *Gerhards, R.* (1998), S. 12.

<sup>533</sup> Zu den Ausführungen in diesem Absatz vgl. auch *Blohm, H. / Brenneis, F.-J.* (1968), S. 37 f.; *Heigl, A.* (1989), S. 178; *Heinhold, M. / Wotschofsky, S.* (2002), Sp. 1219 f.; *Peemöller, V. H.* (1978b), S. 191. In Bezug auf die Interne Revision als Ausbildungsstätte für Führungskräfte siehe auch *Böhmer, G.-A. et al.* (1981), S. 125 f.; *Brink, V. Z. / Cashin, J. A.* (1962), S. 31 f.; *Cramer, D.* (1982), S. 82 f.; *Hengst, F.-J.* (1977), S. 6.

<sup>534</sup> Die Ergebnisse wurden von einer Arbeitsgruppe des IIR erarbeitet und auszugsweise in einem Artikel von *Löber/Großmann* veröffentlicht. Siehe *Löber, H. / Großmann, D.* (1996). Die folgenden Aussagen beziehen sich auf diesen Aufsatz.

der Prüfungstätigkeit in financial, operational und management auditing erfolgt.<sup>535</sup> Die Ergebnisse sind in Tabelle 2-1 wiedergegeben.

Kategorie	Zunahme in %	Abnahme in %
Financial auditing	21	24
Operational auditing	52	9
Management auditing	73	0

**Tabelle 2-1: Veränderung der Prüfungsaufgaben 1995**

Diese wiedergegebenen Ergebnisse stellen jedoch lediglich prognostizierte Aufgabenschwerpunkte der Prüfungstätigkeit der Internen Revision dar. Lediglich die Angaben zur Abnahme in den Bereichen financial und operational auditing lassen darauf schließen, dass zu diesem Zeitpunkt die jeweilig befragten Revisionen Prüfungen, die diesen Kategorien zuzuordnen sind, durchführten. Weiterhin wird deutlich, dass dem Bereich des financial auditing zum Zeitpunkt der Befragung eine abnehmende Bedeutung beigemessen wurde.

Eine weitere empirische Untersuchung wurde durch den Lehrstuhl für Unternehmensrechnung und Controlling, Revisions- und Treuhandwesen an der Handelshochschule Leipzig (HHL) im Juni 1999 durchgeführt.<sup>536</sup> Befragt wurden die 500 zu diesem Zeitpunkt größten Industrie-, Handels-, Dienstleistungs-, Energie- und Informationsunternehmen sowie die 50 größten Banken und Versicherungen. Von den 600 befragten Unternehmen antworteten 113, was einer Rücklaufquote von 13,8% entspricht. In allen der befragten Unternehmen existiert eine Abteilung Interne Revision, in 80% der Fälle besteht diese bereits länger als acht Jahre. Bei dieser Erhebung wurde auch gefragt, welche Aufgabe die Interne Revision wahrgenommen hat und welchen Anteil diese Aufgaben im Verhältnis zum gesamten Aufgabenspektrum der Internen Revision hatten. Die folgende Tabelle 2-2 gibt einen Überblick über die durch die Interne Revision erbrachten Leistungen, die im Verhältnis zum gesamten Aufgabenumfang mindestens 5% einnahmen, und zeigt deren erwarteten zukünftigen Anteil am Aufgabenumfang.

<sup>535</sup> Eine Abgrenzung dieser Bereiche wird nicht dargestellt. Lediglich für das management auditing erfolgt eine grobe Inhaltsbezeichnung, welche sich weitestgehend mit der in dieser Arbeit vorgenommenen Definition deckt.

<sup>536</sup> Ergebnisse der Befragung wurden in *HHL* (Hrsg.) (1999) veröffentlicht. Im Nachfolgenden werden die Ergebnisse zum Aufgabenumfang der Internen Revision hieraus dargestellt.

Aufgabe	Anteil dieser Aufgabe an den gesamten Aufgaben der Internen Revision in % (ca.)	
	gegenwärtig	zukünftig
Operational auditing	25	24
Ordnungsmäßigkeitsprüfungen	18	13
EDV-Revision	10	17
Risikomanagement	8	13
Beteiligung an Projekten	7	9
Allgemeine Beratung	6	7
Financial auditing	5	4

**Tabelle 2-2: Aufgabenumfang der Internen Revision 1999<sup>537</sup>**

Diese Erhebung lässt im Vergleich zur zuvor dargestellten Erhebung wesentlich mehr Rückschlüsse auf die Schwerpunkte der Aufgaben der Internen Revision zu. Kritisch zu fragen bleibt jedoch, inwieweit die genannten Aufgaben voneinander abzugrenzen sind. Hierzu werden jedoch keinerlei Angaben gemacht. Es erscheint z.B. nicht plausibel, warum bei der Angabe der Aufgaben sowohl Aufgabenkategorien (financial, operational und management auditing), Kriterien der Prüfung (Ordnungsmäßigkeitsprüfungen) und zu prüfende Bereiche (unter anderem EDV, Risikomanagement und Verwaltung) isoliert voneinander aufgezählt werden. Vor dem Hintergrund, dass, wie bereits beschrieben, im financial auditing primär Ordnungsmäßigkeitsprüfungen durchgeführt werden, ein operational auditing Prüfungen in den Bereichen EDV und allgemeine Verwaltung umfasst und ein management auditing Prüfungen im Zusammenhang mit dem Risikomanagement, erscheint die Darstellung der Ergebnisse als unreflektierte Wiedergabe der von den Unternehmen gewählten Begrifflichkeiten. Da jedoch keine Angaben hierzu gemacht werden, kann auch diese Vermutung nicht bestätigt werden.<sup>538</sup>

Eine weitere Fragebogenaktion wurde in den Jahren 1998-1999 durch *Huncke* durchgeführt. Er befragte 100 Revisionsleiter und 40 Unternehmensleitungen sowie 51 Hochschullehrer mit der Intention, die Bedeutung und Problema-

<sup>537</sup> Anzumerken sei, dass bezüglich der Berechnung der Verhältnisanteile keine Angabe gemacht wird. Weiterhin sind keine genauen Prozentzahlen ersichtlich. Diese lassen sich lediglich näherungsweise aus dem dargestellten Diagramm erschließen.

<sup>538</sup> Eine Kategorisierung der Angaben nach der in dieser Arbeit gemachten Einteilung des Aufgabenumfangs erscheint aufgrund der fehlenden Hintergrundinformation nicht möglich beziehungsweise wäre willkürlich. Dies, da zum einen Ordnungsmäßigkeitsprüfungen zwar überwiegend im financial auditing anzutreffen sind, jedoch auch, zumindest von untergeordneter Bedeutung, in den anderen Kategorien erfolgen können. Zum anderen kann die genannte Aufgabe der Beteiligung an Projekten sowohl prüferische als auch beratende Tätigkeiten oder beides beinhalten.

tik der Erbringung von Beratungsleistungen durch die Interne Revision zu eruieren.<sup>539</sup> Die Rücklaufquote der auswertbaren Antworten war mit 80% bei den Revisionsleitern, 50% bei den Unternehmensleitungen und 62,7% bei den Hochschullehrern hoch, was *Hunecke* als Indiz für die praktische Bedeutung seiner Thematik wertet. Im Folgenden soll auf wesentliche Ergebnisse im Zusammenhang mit dem Aufgabenumfang der Internen Revision eingegangen werden.

Die Erhebung ergab, dass 91% der befragten Revisoren Beratungen durchführen. Der Anteil der Beratungsleistungen an der gesamten Arbeitszeit der Internen Revision wurde von 64% der befragten Revisoren mit 10%-30% angegeben. 60% gaben an, dass die Beratungsleistung der Internen Revision in den Jahren 1995-1997 zugenommen hat. Aufgrund der Schwierigkeit einer trennscharfen Abgrenzung zwischen Prüfung und Beratung, insbesondere im Bereich der prüfungsbezogenen Beratung, wurde der Versuch unternommen, für einzelne als wesentlich definierte Teilaufgaben der Internen Revision herauszufinden, ob es sich eher um eine prüferische oder beratende Leistung handelt. Die folgende Tabelle 2-3 gibt die Ergebnisse im Wesentlichen wieder.

	Revisionsleiter	Hochschullehrer
Installation eines Frühwarnsystems	3,4	3,6
Entwicklung eines Risikomanagementsystems	3,7	3,7
Identifikation kritischer Bereiche für die Unternehmensleitung	2,4	2,8
Teilnahme der Internen Revision in Projektteams	4,0	3,6
Entwicklung neuer betrieblicher Abläufe oder Systeme	4,0	4,3
Bekämpfung doloser Handlungen	1,9	2,0
Unterstützung des Abschlussprüfers	2,1	1,7
1=reine Prüfung; 2=überwiegend Prüfung, 3=neutral, 4=überwiegend Beratung, 5=reine Beratung		

**Tabelle 2-3: Bewertung von Revisionsaufgaben als Prüfungs- oder Beratungsleistung<sup>540</sup>**

<sup>539</sup> Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf *Hunecke, J.* (2001a), und hier insbesondere auf die Seiten 18-21, 56-66, 103-116 und 237-285.

<sup>540</sup> Die hier angegebene Tabelle gibt lediglich die von *Hunecke* ermittelten Mittelwerte der Befragung wieder. Ein hoher Wert steht dafür, dass es sich nach Einschätzung der Befragten eher um eine beratende Tätigkeit handelt. Weiterhin sei angemerkt, dass eine inhaltliche Bestimmung und Abgrenzung der Begriffe „Frühwarnsystem“ und „Risikomanagementsystem“ nicht vorgenommen wird. Im allgemeinen Kontext ist jedoch davon auszugehen, dass hiermit eine dieser Arbeit ähnliche Deutung zugrunde gelegt wird. Kapitel 2.2.4.1.

Grundsätzlich zeigt diese Tabelle keine größeren Abweichungen bei der Einschätzung der Teilaufgaben als prüferisch oder beratend durch Revisoren und Hochschullehrer. Demnach stellt die Bekämpfung doloser Handlungen und die Unterstützung des Abschlussprüfers nach Einschätzung der Befragten eher eine prüfende Tätigkeit dar, während bei den anderen Gebieten die Tendenz zur Beratung geht. Bei dieser Auswertung gilt es jedoch zu bedenken, dass die hier genannten Aufgabenbereiche vorgegeben wurden und in den Bereichen Frühwarnsystem, Risikomanagementsystem und betriebliche Abläufe oder Systeme der Schwerpunkt auf Einführung und Entwicklung gelegt wurde. Da insbesondere bei der Entwicklung und Implementierung von Prozessen und Systemen in das Unternehmensgeschehen ein erhöhter Beratungsbedarf unterstellt werden kann,<sup>541</sup> kann dies dazu geführt haben, dass in diesen Bereichen die Tätigkeit der Internen Revision eher als beratend eingestuft wurde.<sup>542</sup>

Ein weiteres Untersuchungsfeld zeigt auf, ob bei der beratenden Tätigkeit der Internen Revision die prüfungsbezogene oder prüfungsunabhängige Beratung überwiegt. Von den befragten Unternehmen schätzten 75% den Anteil der prüfungsbezogenen Beratung an der gesamten Arbeitszeit der Internen Revision auf 10%-30% ein, wobei in 20% der befragten Unternehmen dieser Anteil sogar auf über 50% geschätzt wurde. Demgegenüber schätzten 70% der befragten Unternehmen den Anteil der prüfungsunabhängigen Beratung auf bis zu 10% ein. Dies zeigt, dass der Schwerpunkt der Beratungsleistungen der Internen Revision auf der prüferischen Tätigkeit aufbaut. Diese These wird zudem dadurch unterstützt, dass 100% der befragten Unternehmen prüfungsbezogene Beratungsleistungen durch die Interne Revision, hingegen nur 70% auch prüfungsunabhängige Beratungsleistungen erwarten. Die folgende Tabelle 2-4 zeigt hierbei die wesentlichen Beratungsfelder der prüfungsbezogenen und prüfungsunabhängigen Beratung nach Einschätzung der befragten Hochschul-

---

<sup>541</sup> In Anlehnung an *Berger, R.* (1998b), S. 814; *Reh, G.* (2001), S. 28 f.

<sup>542</sup> Entsprechend werden in der Literatur als beratende Tätigkeiten der Internen Revision die Unterstützung bei der Planung und Umsetzung von Prozessen, Systemen, Investitionen und Ähnlichem in einem Unternehmen genannt. Vgl. unter anderem *Peemöller, V. H. / Kunowski, S.* (1997), S. 1054 f.

lehrer. Demgegenüber wurden die Einschätzungen der befragten Unternehmensleitungen und Revisoren gestellt.<sup>543</sup>

	Hochschullehrer		Unternehmensleitungen	Revisoren
	prüfungs-bezogen	prüfungs-unabhängig	häufig beratend tätig	häufig beratend tätig
Internes Kontrollsystem	97%	78%	80%	78%
Rechnungswesen	91%	69%	70%	51%
EDV	88%	69%	55%	39%
Controlling	69%	63%	45%	31%
Organisationsentwicklung	69%	50%	45%	40%
Einkauf/Materialwirtschaft/Logistik	59%	44%	55%	44%
Kreditgeschäfte	50%	44%	20%	9%

**Tabelle 2-4: Bereiche der Beratung**<sup>544</sup>

Diese Werte zeigen, in welchen Bereichen die Schwerpunkte der Beratungsleistung der Internen Revision liegen und welche Art der Beratung in diesen Bereichen überwiegt. Auffallend ist die Abweichung der Einschätzung der befragten Unternehmensleitungen und Revisoren. Außer in den Bereichen internes Überwachungssystem<sup>545</sup> und Organisationsentwicklung liegen die Abweichungen der Angaben bei mindestens 11 Prozentpunkten. Angaben zu den Gründen hierfür sind der Arbeit nicht zu entnehmen. Weiterhin gilt es einzuschränken, dass die Ansicht der Hochschullehrer im Hinblick darauf, welche Bereiche bei der prüfungsbezogenen Beratung als wesentlich erachtet werden, in der Praxis nicht uneingeschränkt geteilt wurde. So verweist Hunecke darauf, dass die befragten Revisoren als wesentliche prüfungsbezogene Beratungsfelder ebenfalls das Rechnungswesen mit 48% und den EDV-Bereich mit 43% angaben. Hingegen wurde dem internen Überwachungssystem mit lediglich 5% eine untergeordnete Bedeutung beigemessen. Eine Erklärung hierfür wird nicht gegeben. Im Bereich der prüfungsunabhängigen Beratung besteht bei den befragten Revisoren jedoch grundsätzlich Übereinstimmung mit den Einschätzungen der Hochschullehrer. So sehen die befragten Revisoren ebenfalls die Bereiche EDV (38%), Rechnungswesen (25%), Unternehmensorgani-

<sup>543</sup> Ein auswertbares Ergebnis zur Differenzierung der Bereiche nach prüfungsbezogen und prüfungsunabhängig ist nicht vorhanden. Jedoch werden an verschiedenen Stellen hierzu vereinzelt Angaben gemacht, auf die nachfolgend noch eingegangen wird.

<sup>544</sup> Angegeben werden lediglich die Beratungsfelder, die in einer der untersuchten Beratungskategorien mindestens 50% aufgewiesen haben.

<sup>545</sup> Ähnlich wie auch in dieser Arbeit orientiert sich die Definition des internen Überwachungssystem und seiner Bestandteile an Lück. Vgl. Kapitel 2.2.4.1.

sation (15%) und internes Kontrollsystem (13%) als wesentlich bei der Erbringung prüfungsunabhängiger Beratungsleistung an.

### **2.2.5.3 Schwerpunktaufgaben der Internen Revision**

Obwohl die Intention der dargestellten empirischen Arbeiten im Kern nicht grundsätzlich eine Eruierung der Schwerpunktaufgaben der Internen Revision war und sie untereinander nur sehr eingeschränkt vergleichbar sind, weisen sie dennoch eine Bestätigung der zuvor auf Basis der in der Literatur aufgezeigten gegenwärtigen Schwerpunkte der Tätigkeit der Internen Revision auf. Demnach dominiert die prüferische Tätigkeit der Internen Revision, und hierbei insbesondere Prüfungen im Zusammenhang mit dem Risikomanagement- und internen Kontrollsystem sowie in den Bereichen der elektronischen Datenverarbeitung und des financial auditing. Hinzu kommt eine zunehmende Bedeutung der Beratungsleistung der Internen Revision. Im Folgenden soll auf diese Tätigkeiten näher eingegangen werden.

### **2.2.5.3.1 Prüfung des Risikomanagement-, internen Kontroll- und EDV-Systems**

#### **2.2.5.3.1.1 Vorbemerkungen zur Prüfungsintention und zum Prüfungsvorgehen**

Das Risikomanagementsystem und interne Kontrollsystem sind Teilbereiche des internen Steuerungs- und Überwachungssystems, so wie es in dieser Arbeit definiert wurde. Das EDV-System ist ein computergestütztes System, welches der Verarbeitung von Daten dient.<sup>546</sup> Die Prüfung dieser Systeme durch die Interne Revision erfolgt dabei unter Beachtung der Interdependenzen dieser Systeme mit einer zweigeteilten Intention.

Zunächst soll die Interne Revision durch ihre Prüfung grundsätzlich die Zweckmäßigkeit und die Wirtschaftlichkeit dieser Systeme beurteilen.<sup>547</sup> Dies erfolgt in Form einer Systemprüfung. Hierbei werden zunächst die Bestandteile und Regeln des Systems erfasst.<sup>548</sup> Hierfür ist neben einer Sichtung vorhandener Systemdokumentationen, wie beispielsweise Organigramme, Ablaufpläne, Stellenbeschreibungen und Interviews, insbesondere die Inaugenscheinnahme der Systemabläufe von Bedeutung, um z.B. informelle oder weisungswidrige Abläufe festzustellen.<sup>549</sup> In einem weiteren Schritt ist zu beurteilen, ob die erfassten Bestandteile und Regeln geeignet sind, die hiermit verfolgten Ziele zu erreichen. Hierbei sind auch die Risiken zu identifizieren, die einem vollständigen, richtigen, periodengerechten und geordneten Systemablauf entgegenstehen. Konnten derartige Risiken festgestellt werden, ist zu beurteilen, ob zur Handhabung dieser Risiken geeignete Kontrollen implementiert sind.<sup>550</sup> Die Systemerfassung und vorläufige Beurteilung wird als Aufbauprüfung bezeichnet.<sup>551</sup> Erscheinen die Bestandteile, Regeln und Kontrollen des Systems geeignet, das mit ihnen verbundene jeweilige Ziel zu erreichen, so ist zu überprüfen, ob diese auch ein- oder umgesetzt werden und somit wirksam sind.

---

<sup>546</sup> Siehe ausführlicher Kapitel 2.2.5.3.1.4.

<sup>547</sup> Siehe auch *Peemöller, V. H.* (2004b), S. 157.

<sup>548</sup> Siehe *Peemöller, V. H.* (2004b), S. 158.

<sup>549</sup> So auch *Pfitzer, N. / Schmidt, G.* (2002), Sp. 2346.

<sup>550</sup> Vgl. auch *Zepf, G.* (2001), S. 314 f.

<sup>551</sup> Siehe hierzu auch *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 263; *Pfitzer, N. / Schmidt, G.* (2002), Sp. 2346.



Nur hierdurch ist gewährleistet, dass diese Maßnahmen auch greifen. Diese Aufgabe wird als Funktionsprüfung bezeichnet.<sup>552</sup> Zur Prüfung der Wirksamkeit von Kontrollen können verschiedene Techniken zum Einsatz kommen. Durch die Beobachtung wird die Wirksamkeit einer Kontrolle bei ihrer Durchführung geprüft. Die Befragung sachkundiger Mitarbeiter dient zur Prüfung der Wirksamkeit von Kontrollen durch die Beurteilung der erhaltenen Antworten. Die Wirksamkeit von Kontrollen kann auch durch die Einsichtnahme in Belege und Unterlagen erfolgen, die die Durchführung der Kontrolle dokumentieren. Ferner kann die Wirksamkeit der Kontrolle auch durch eine Wiederholung der Kontrolle und somit durch einen Nachvollzug durch den Prüfer erfolgen.<sup>553</sup>

Die Aufbau- und Funktionsprüfung dient dazu, den Ist-Zustand des Systems zu ermitteln. Diesen gilt es jedoch überdies mit dem Soll-Zustand in Form eines Systemidealzustandes zu vergleichen und auf Abweichungen hin zu analysieren, um Fehler und Schwachstellen im System zu identifizieren. Da für die hier betrachteten Systeme eine konkrete Ausgestaltung durch den Gesetzgeber nicht normiert ist,<sup>554</sup> obliegt die Ermittlung des Soll-Zustandes dem Internen Revisor respektive dessen Fachkenntnis, Erfahrung und unternehmensspezifischen Wissen und hängt von den konkreten Umständen und hierbei insbesondere vom Umfang und Detaillierungsgrad der von der Unternehmensleitung ergriffenen Maßnahmen ab. Der ermittelte Ist-Zustand dient insoweit auch als Basis für die Eruierung des Soll-Zustands.<sup>555</sup> Hierbei ist jedoch auch zu berücksichtigen, dass der aus dem gegebenen Ziel-, Handlungs- und Regelungsrahmen hergeleitete Soll-Zustand daraufhin zu beurteilen ist, ob er im Einklang mit übergeordneten Unternehmenszielen steht. Insofern erfüllt die Interne Revision hierbei bereits eine Innovativ- respektive Veränderungsfunktion, indem sie gegebenenfalls Sachverhalte aufzeigt, die eine Erreichung der Unternehmensziele gefährden können.<sup>556</sup>

---

<sup>552</sup> So auch *Pfitzer, N. / Schmidt, G.* (2002), Sp. 2346; *Zepf, G.* (1998), S. 776.

<sup>553</sup> Siehe hierzu *IDW* (Hrsg.) (2000), Abschnitt R, Tz. 235.

<sup>554</sup> Verwiesen sei an dieser Stelle auf die Ausführungen in Kapitel 2.2.4.1, in dem die vom Gesetzgeber vermittle des KonTraG geforderten Mindestanforderungen an ein Risikomanagementsystem, internes Kontroll- und Überwachungssystem genannt werden.

<sup>555</sup> Zu diesen Ausführungen vgl. *Pfitzer, N. / Schmidt, G.* (2002), Sp. 2347.

<sup>556</sup> Vgl. hierzu auch *Peemöller, V. H.* (2001), S. 1350; *Schwager, E.* (2001), S. 2108. Zur Internen Revision als konstruktivem Beurteiler des ethischen Verhaltens im Unternehmen vgl. auch *Schwager, E.* (2003a), S. 6 f.

Die zweite Intention ist, dass die Prüfungen in den einzelnen Unternehmensbereichen unter anderem auf den Ergebnissen dieser Systemprüfungen fußen, wie folgend dargestellt.

Grundsätzlich richtet sich die Planung der Aktivitäten der Internen Revision nach Risikogesichtspunkten und den Unternehmenszielen. Dementsprechend muss Basis für die Planung der Prüfungstätigkeit der Internen Revision eine Risikobeurteilung der jeweiligen zu prüfenden Unternehmensbereiche sein.<sup>557</sup> Insofern erfolgt bei der Prüfung eine risikoorientierte Vorgehensweise. Diese dient dazu, vorab das potenzielle Risiko eines positiven Prüfungsurteils in Bezug auf den Prüfungsgegenstand trotz Vorliegen wesentlicher Fehler zu beurteilen. Durch die Berücksichtigung dieser Beurteilung und einer hierauf ausgerichteten Planung, Durchführung und Überwachung der Prüfungshandlungen soll dieses Risiko auf ein akzeptables Maß reduziert werden.<sup>558</sup> Dieses Prüfungsrisiko wird dabei durch das Entdeckungsrisiko und das Fehlerrisiko beeinflusst. Das Entdeckungsrisiko bezeichnet das Risiko, dass der Prüfer Fehler bei seiner Prüfung nicht entdeckt.<sup>559</sup> Dieses Risiko kann der Prüfer durch das Ausmaß der aussagebezogenen Prüfungshandlungen<sup>560</sup> beeinflussen.<sup>561</sup> Das Fehlerrisiko wiederum setzt sich aus inhärentem und Kontrollrisiko zusammen. Das inhärente Risiko bezeichnet das Risiko, dass in einem Geschäftsvorfall Fehler auftreten, wenn keine Kontrollen eingerichtet sind. Dieses Risiko ist als eine Teilmenge der Geschäftsrisiken unternehmensspezifisch und wird unter anderem von der Art, Branche und Organisationsform des Unternehmens beeinflusst.<sup>562</sup> Hierbei bildet die Prüfung des Risikomanagementsystems eine Ausgangslage für die Identifikation und Beurteilung wesentlicher Risikofelder und Risiken in den Unternehmensbereichen und Geschäftsvorfällen, aus denen wiederum Rückschlüsse auf das Ausmaß der inhärenten Risiken gezogen werden können<sup>563, 564</sup>. Das Kontrollrisiko beschreibt dagegen das Risiko, dass Fehler durch die von der Unternehmensleitung eingerichteten Überwa-

---

<sup>557</sup> Vgl. auch SPPIA 2010.A1.

<sup>558</sup> So auch *Langenbacher*, G. (2001), S. 289.

<sup>559</sup> Siehe hierzu *Nagel*, T. (1998a), S. 180.

<sup>560</sup> Vgl. hierzu Fußnote 499.

<sup>561</sup> So auch *Marten*, K.-U. / *Quick*, R. / *Ruhnke*, K. (2003), S. 109.

<sup>562</sup> Hierzu *Nagel*, T. (1998b), S. 394; *Schmidt*, S. (2004), S. 229.

<sup>563</sup> Vgl. *Spiess*, D. (2000), S. 1205.

<sup>564</sup> In Anlehnung an *Amling*, T. / *Bischof*, S. (1999), S. 49 f.; *Bumbacher*, R.-J. / *Hodel*, B. (2000), S. 1055; *Linsi*, A. (2000), S. 728.

chungsmaßnahmen nicht entdeckt werden.<sup>565</sup> Insofern bildet die Prüfung des internen Kontrollsystems durch die Interne Revision die Grundlage für die Beurteilung des Kontrollrisikos. Durch die Prüfung des Risikomanagementsystems sowie des internen Kontrollsystems wird es dem Internen Revisor ermöglicht, das Risikopotenzial respektive Fehlerrisiko in den einzelnen Unternehmensbereichen zu eruieren und in Bereichen mit einem hohen Fehlerrisiko die Prüfungen zu intensivieren,<sup>566</sup> wobei in den Bereichen, in denen das Fehlerrisiko als hoch einzuschätzen ist, umfangreiche aussagebezogene Prüfungshandlungen vorzunehmen sind, um das Prüfungsrisiko zu reduzieren<sup>567 568</sup>.

Das EDV-System nimmt in diesem Zusammenhang eine besondere Stellung ein. Dies ist insbesondere auf die Interdependenzen des EDV- zum internen Kontrollsystem zurückzuführen. Eine Vielzahl von Prozessen in den gesamten Unternehmensbereichen und somit auch Kontrollen laufen mittlerweile EDV-gestützt ab. Weiterhin sind innerhalb des EDV-Systems Kontrollen implementiert, die die Funktionsfähigkeit des Systems sicherstellen sollen. Hieraus ist ersichtlich, dass das EDV-System ein Aufgabengebiet des internen Kontrollsystems ausmacht und das interne Kontrollsystem zum Teil aus EDV-systemtechnischen Elementen besteht.<sup>569</sup>

Die Grundlage für die Prüfung von Systemen bildet wie gezeigt deren Ausgestaltung, an denen auch die Soll-Objekte der Prüfung auszurichten sind. Aus diesem Grund wird in den folgenden Kapiteln eine Darstellung der Systemelemente vorgenommen. Da die konkrete Ausgestaltung und der Umfang der Systeme unter anderem von der Größe, Struktur und Branche des Unternehmens abhängig sind,<sup>570</sup> kann hierbei lediglich auf die wesentlichen, in der Literatur genannten Merkmale und Elemente eingegangen werden. Weiterhin soll über die bereits erfolgte Darstellung der globalen Vorgehensweise bei Sys-

---

<sup>565</sup> Vgl. auch *Nagel, T.* (1998c), S. 165; *Schmidt, S.* (2004), S. 229.

<sup>566</sup> In Anlehnung an *Peemöller, V. H. / Geiger, T.* (1998), S. 1094 f.

<sup>567</sup> So auch *Pfitzer, N. / Schmidt, G.* (2002), Sp. 2340.

<sup>568</sup> Entsprechend diesen Ausführungen verdeutlichen auch die SPPIA, dass die Ergebnisse der Risikobeurteilung und der Beurteilung der vorhandenen Kontrollmaßnahmen bei der Prüfungsplanung, Zielsetzung und den Umfang der Prüfung einzelner Unternehmensbereiche zu berücksichtigen sind. Vgl. hierzu SPPIA 2200-2220.

<sup>569</sup> In Anlehnung an *Wähner, G. W.* (2002), S. 119-122.

<sup>570</sup> Siehe hierzu in Bezug auf Risikomanagementsysteme, *Brebeck, F.* (2002), Sp. 2078 f., in Bezug auf interne Kontrollsysteme, *Hofmann, R.* (2000), S. 174 f., und in Bezug auf EDV-Systeme, *Schmidt, S.* (2004), S. 244.

temprüfungen auf einzelne Aspekte und Besonderheiten bei der Prüfung der einzelnen Systeme eingegangen werden.

### **2.2.5.3.1.2 Ausgestaltung und Aspekte der Prüfung des Risikomanagementsystems**

Wie bereits beschrieben, dient ein Risikomanagementsystem der Erfassung, Analyse und Steuerung von Risiken und beinhaltet auch eine Überwachung dieser Maßnahmen. Da diese einzelnen Bestandteile voneinander abhängig sind und aufeinander aufbauen, kann in Bezug auf den Entwicklungshergang auch von einem Risikomanagementprozess gesprochen werden.<sup>571</sup> Hierbei handelt es sich nicht um einen einmalig ablaufenden Prozess, sondern, aufgrund der Veränderung von Risikofeldern und Risiken bedingt durch die Dynamik des Unternehmensgeschehens und der Umweltbedingungen, um einen permanenten Vorgang.<sup>572</sup> Aus diesem Grund sollten die einzelnen Elemente des Risikomanagementsystems in einem Regelkreislauf angeordnet sein.<sup>573</sup>

Damit Risiken identifiziert werden können, muss eine Definition von Risiken erfolgen.<sup>574</sup> Dementsprechend ist ein Risiko, so wie der Begriff dieser Arbeit zugrunde gelegt wurde, die Möglichkeit, dass die Unternehmensziele nicht erreicht werden und beinhaltet somit neben den Risiken auch Chancen.<sup>575</sup> Die Risikodefinition ist integraler Bestandteil der Risikostrategie eines Unternehmens, die wiederum wesentlich die aufbauorganisatorische und ablauforganisatorische Gestaltung des Risikomanagementsystems und -prozesses beeinflusst.<sup>576</sup> Die Risikostrategie ist dabei die jeweilige Konkretisierung des Ziels eines Unternehmens, sowohl seinen Fortbestand als auch seinen Erfolg zu sichern, und dient sowohl als Grundlage für die Identifikation, Analyse und Steuerung von Risiken<sup>577</sup> als auch der Unterstützung des gesamten Unter-

---

<sup>571</sup> Vgl. auch Braun, F. / Gänger, M.-L. / Schmid, P. (1999), S. 240; Brühwiler, B. (2001), S. 93.

<sup>572</sup> Hierzu siehe Neubeck, G. (2003), S. 104 f.

<sup>573</sup> Auch so Brebeck, F. (2002), Sp. 2075; Lück, W. (1998d), S. 1925 f.; Scharpf, P. (2003), S. 383.

<sup>574</sup> Siehe auch Isler, H. / Schweizer, M. (2000), S. 1194; Linsi, A. (2000), S. 724 f.

<sup>575</sup> Siehe Kapitel 2.2.4.1.

<sup>576</sup> So auch Sauerwein, E. (1994), S. 95; Wittmann, E. (2000), S. 794 ff.

<sup>577</sup> Auch so Mott, B. P. (2001), S. 228.

nehmenszielsystems<sup>578, 579</sup>. Die Risikostrategie bildet somit den Rahmen für den Aufbau des Risikomanagementsystems und die Basis für den prozessualen Ablauf.<sup>580</sup>

Der erste Schritt bei der Identifikation von Risiken ist die Festlegung von Risikofeldern.<sup>581</sup> Hierbei können interne und externe Risikofelder unterschieden werden. Während die internen Risikofelder im Einflussbereich der Unternehmensleitung liegen, sind externe Risikofelder im Unternehmensumfeld zu finden und dem Einwirkungsbereich der Unternehmensleitung grundsätzlich entzogen.<sup>582</sup> Die Einteilung der internen Risikofelder sollte sich an den Funktionsbereichen und Geschäftsprozessen des Unternehmens orientieren, wodurch eine möglichst vollständige Erfassung der Risiken gewährleistet werden soll.<sup>583</sup> Hierbei sind auch Kompetenzen und Verantwortungsbereiche festzulegen. In einem zweiten Schritt sind die aktuellen, zukünftigen, potenziellen und theoretisch denkbaren Risiken in den festgelegten Risikofeldern zu eruieren.<sup>584</sup> Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Identifikation der Risiken ohne Beschränkungen erfolgt. Das heißt, es werden weder Risiken vordefiniert, noch werden die Risiken gewichtet oder Tatbestände berücksichtigt, die einem Risiko entgegenwirken oder dieses eliminieren.<sup>585</sup>

Die Risikoidentifikation dient als Basis für die Risikoanalyse/-bewertung. Innerhalb dieser Phase gilt es, die aus der Identifikation gewonnenen Risiken systematisch zu erfassen, auf ihre Ursachen hin zu analysieren und zu bewerten. Die Systematisierung dient dazu, die zuvor unreflektiert gewonnenen Risiken in einer strukturierten Form aufzubereiten, wodurch insbesondere Mehrfachnennungen eliminiert, die Nachhaltigkeit der Risiken bestimmt und durch Kategorisierung Interdependenzen zwischen den Risiken aufgezeigt werden sollen.<sup>586</sup> Bei der Ursachenforschung steht die Zuordnung der Risiken zu ih-

---

<sup>578</sup> Vgl. hierzu Lück, W. (2003b), S. 336; Scharpf, P. (1997), S. 740; Wittmann, E. (2000), S. 796.

<sup>579</sup> Zum Zielsystem eines Unternehmens siehe Kapitel 2.2.2.1.

<sup>580</sup> Vgl. auch Gleißner, W. (2001c), S. 168.

<sup>581</sup> Hierzu siehe auch Bitz, H. (2000), S. 25; Meier, G. (2001), S. 23.

<sup>582</sup> Siehe auch Förtsche, G. / Küster, T. (2003), Tz. 73; Reichmann, T. / Form, S. (2000), S. 192.

<sup>583</sup> Vgl. hierzu Gleißner, W. (2001b), S. 111 f.

<sup>584</sup> So auch Mott, B. P. (2001), S. 203 f.

<sup>585</sup> Siehe Neubeck, G. (2003), S. 73 f.

<sup>586</sup> In Anlehnung an Mott, B. P. (2001), S. 204 f.; Neubeck, G. (2003), S. 79 f.

rem Ursprung im Vordergrund, wobei insbesondere im Hinblick auf mögliche Steuerungsmaßnahmen eine Klassifizierung nach innerhalb oder außerhalb des Einflussbereiches der Unternehmensleitung gelegenen Ursachen empfehlenswert erscheint.<sup>587</sup> Die Bewertung dient dazu, das Gefährdungspotenzial zu bestimmen, wobei das Gefährdungspotenzial das Produkt aus (monetärem) Schadensausmaß und Eintrittswahrscheinlichkeit bildet.<sup>588</sup> Der Prozess der Identifikation sowie der Analyse und Bewertung der Risiken wird auch als Risikoinventur bezeichnet.<sup>589</sup>

Der nächste Schritt im Risikomanagementprozess ist die Risikokommunikation. Hierunter ist der Berichtsweg und Informationsfluss zu verstehen, der es ermöglicht, dass Entscheidungsträger und insbesondere die Unternehmensleitung auf erkannte Risiken rechtzeitig reagieren können. Die Risikokommunikation sollte integraler Bestandteil des Management-Informationssystems eines Unternehmens sein. Der Berichtsrhythmus ist dabei auch von der Risikodynamik abhängig. Demnach sollten neben turnusmäßigen Berichterstattungsintervallen unternehmensspezifische Schwellenwerte definiert werden oder im Falle nicht quantifizierbarer Wertgrößen andere Kriterien, die eine Meldepflicht auslösen. Dabei ist insbesondere auch eine Berichterstattungsregel festzulegen, die die Handhabung und Kommunikation bisher nicht erfasster Risiken regelt.<sup>590</sup> Die Prozesse respektive Subsysteme zur Identifikation, Analyse und Bewertung von Risiken sowie die Risikokommunikation bilden das Risikofrüherkennungssystem.<sup>591</sup>

Auf Basis der kommunizierten Erkenntnisse aus dem Risikofrüherkennungssystem an die Entscheidungsträger gilt es, geeignete Maßnahmen zur Steuerung (Risikosteuerung) zu ergreifen, um die Risiken im Hinblick auf die Unter-

---

<sup>587</sup> Vgl. auch Lück, W. (2001p), S. 60.

<sup>588</sup> Siehe hierzu Gleißner, W. / Meier, G. (2001), S. 56; Lück, W. (2001p), S. 60 f.; Spannagl, T. (2001b), S. 286. Unter Umständen ist eine Quantifizierung der Risiken jedoch nicht möglich. In solchen Fällen stellt die Qualifizierung der Risiken und Einordnung in vordefinierte Kategorien im Sinne von hoch, mittel, niedrig eine Alternative dar. Siehe auch IIR-Arbeitskreis 'Interne Revision in der Versicherungswirtschaft' (Hrsg.) (1999), S. 192; Reichmann, T. / Form, S. (2000), S. 192.

<sup>589</sup> Vgl. Neubeck, G. (2003), S. 76; Spannagl, T. (2001b), S. 286.

<sup>590</sup> Siehe hierzu Brebeck, F. (2002), Sp. 2077 f.

<sup>591</sup> Vgl. auch Baumeister, A. / Freisleben, N. (2003), S. 30; Lück, W. (1998a), S. 11; Neubeck, G. (2003), S. 66.

nehmensziele positiv zu beeinflussen.<sup>592</sup> Dabei können diese Maßnahmen in die vier Kategorien Risikovermeidung, Risikoverminderung, Risikoabwälzung und Risikoübernahme eingeteilt werden, die in einem systematischen Verhältnis zueinander stehen<sup>593 594</sup>.

Bei der Risikovermeidung geht es um die Entscheidung, mit Risiken behaftete Aktivitäten einzustellen, um das hiermit verbundene Risiko zu eliminieren.<sup>595</sup> Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass eine Vermeidung von Risiken auch die hiermit verbundenen Chancen eliminiert.<sup>596</sup> Insofern ist die Risikovermeidung als generelles Steuerungsinstrument nur bedingt geeignet.<sup>597</sup> Ist die Entscheidung, ein Risiko nicht zu eliminieren, gefallen, gilt es zu analysieren, ob eine Risikoverminderung möglich ist. Diese kann entsprechend der Bestimmung des Gefährdungspotenzials in einer Verminderung der Eintrittswahrscheinlichkeit und/oder des Schadensausmaßes erfolgen.<sup>598</sup> Verbleiben nach der Risikoverminderung noch Restrisiken, so besteht unter Umständen die Möglichkeit, diese durch Risikoabwälzung per Vertrag auf andere Wirtschaftssubjekte zu übertragen. Von besonderer Bedeutung ist hierbei die Übertragung von Risiken durch Versicherungsvertrag auf eine Versicherungsgesellschaft zum Ausgleich des mit einem eingetretenen Risiko bewirkten Schadensausmaßes.<sup>599</sup> Jedoch sind nicht alle Risiken versicherbar. Alternativ bietet sich die Möglichkeit der Abwälzung von Risiken durch Vertragsgestaltungen

---

<sup>592</sup> So auch *Eller, R. / Deutsch, H.-P.* (1998), S. 255; *Reichmann, T. / Richter, H. J.* (2001), S. 180.

<sup>593</sup> Siehe hierzu *Schuy, A.* (1989), S. 132.

<sup>594</sup> Siehe *Gleißner, W. / Meier, G.* (2001), S. 58; *Linsj, A.* (2000), S. 727; *Neubeck, G.* (2003), S. 96 f.

<sup>595</sup> Hierzu *Haller, M.* (1986), S. 31; *Sauerwein, E.* (1994), S. 45 f.

<sup>596</sup> Unter anderem *Gleißner, W. / Hinrichs, K. / Sieger, C.* (2002), S. 181; *Weber, J. / Weibenberger, B. / Liekweg, A.* (2001), S. 1710 f.; *Zellmer, G.* (1990), S. 56

<sup>597</sup> So auch *Erdenberger, C.* (2001), S. 13; *Gleißner, W. / Hinrichs, K. / Sieger, C.* (2001), S. 437; *Scharpf, P. / Epperlein, J. K.* (1995), S. 220.

<sup>598</sup> Vgl. hierzu *Scharpf, P. / Epperlein, J. K.* (1995), S. 220. Die Eintrittswahrscheinlichkeit kann unter anderem durch Kontrollen gesenkt werden. Das Schadensausmaß kann verringert werden, indem z.B. eine Risikostreuung vorgenommen wird. Hierbei wird die mit Risiken behaftete Aktivität in Teilaktivitäten zerlegt, was nach sachlichen, räumlichen, personellen oder zeitlichen Aspekten erfolgen kann. Ziel hierbei ist die Verlagerung eines Risikos in kleinere Teilrisiken, die dadurch besser zu handhaben sind und unter Umständen durch positive Effekte, bedingt durch die Zerlegung, kompensiert werden. Vgl. hierzu *Zellmer, G.* (1990), S. 55-60.

<sup>599</sup> So auch *Neubeck, G.* (2003), S. 99; *Wolz, K. / Runzheimer, B.* (2000), S. 76 f. Ähnlich auch *Gleißner, W.* (2001a), S. 102.

wie z.B. Factoring oder Leasing an.<sup>600</sup> Für die nicht durch eine der genannten Maßnahmen eliminierbaren oder reduzierbaren Restrisiken verbleibt dem Unternehmen lediglich die bewusste Übernahme. Je nach Größe des Restrisikos gilt es, hierfür eine angemessene Reserve zu bilden.<sup>601</sup>

Die Systemelemente, der Prozessablauf, die Verfahrensanweisungen und Verantwortlichkeiten sowie die laufend durchgeführten Handlungen und ergriffenen Maßnahmen in den einzelnen Prozessschritten sollten angemessen, beispielsweise in Form eines Risikomanagementhandbuchs, dokumentiert werden und sind entsprechend den kontinuierlichen Veränderungen anzupassen.<sup>602</sup>

Als letztes Element des Risikomanagementsystems ist die Überwachung zu nennen. Diese kann entsprechend zu den bereits zuvor gemachten Ausführungen in Kontrollen (i.w.S.) und Prüfungen unterteilt werden. Die Kontrollen sind dabei in den Risikomanagementprozessablauf integriert.<sup>603</sup>

Die prozessunabhängige Prüfung erfolgt durch die Interne Revision in Form einer Systemprüfung<sup>604</sup> und beinhaltet somit auch die eingerichteten Kontrollmaßnahmen<sup>605</sup>. Im Einzelnen hat die Interne Revision festzustellen, ob ein fundiertes, von der Unternehmensleitung getragenes und dokumentiertes Risikomanagementsystem existiert, ob die tatsächlichen Abläufe dem definierten System entsprechen und ob die festgelegten Maßnahmen auch umgesetzt werden. Es gilt zu untersuchen, ob eine klare Konzeptbeschreibung sowie eindeutige Regelungen hinsichtlich der Zuständigkeiten und der Dokumentation

---

<sup>600</sup> Vgl. *Haller, M.* (1986), S. 32; *Lück, W.* (2001p), S. 62. Jedoch hängt diese Form der Abwälzung entscheidend von der Verhandlungsmacht ab. Siehe auch *Wolz, K. / Runzheimer, B.* (2000), S. 74 f.

<sup>601</sup> Siehe hierzu *Wolz, K. / Runzheimer, B.* (2000), S. 76 f.; *Zellmer, G.* (1990), S. 73 f.

<sup>602</sup> So auch *Kromschröder, B. / Lück, W.* (1998), S. 1576; *Scharpf, P. / Epperlein, J. K.* (1995), S. 210. Eine Darstellung der wesentlichen Inhalte eines solchen Risikomanagementhandbuchs findet sich bei *Mott, B. P.* (2001), S. 225-228.

<sup>603</sup> Dabei ist die Anordnung der Kontrollen in Abhängigkeit von der Organisation des Risikomanagementsystems zu treffen. Wird der Risikomanagementprozess zentralisiert durch eine organisatorische Einheit durchgeführt, ist es ausreichend, die Kontrollmaßnahmen im Anschluss an den Prozess einzubinden. Ist der Risikomanagementprozess jedoch in die Geschäftsprozesse des Unternehmens integriert, sollte die Einbindung von Kontrollen in den einzelnen Teilprozessen erfolgen. Vgl. *Neubeck, G.* (2003), S. 101 f.

<sup>604</sup> Siehe hierzu *Kromschröder, B. / Lück, W.* (1998), S. 1576. Ist im Unternehmen keine Interne Revision vorhanden, kommt auch eine unabhängige Prüfung durch externe Dienstleister, siehe *Brebeck, F.* (2002), Sp. 2078, oder durch die Unternehmensleitung selbst in Betracht, siehe *Neubeck, G.* (2003), S. 104.

<sup>605</sup> Siehe Kapitel 2.2.5.3.1.3.



vorliegen. Bei der Risikoidentifikation hat die Interne Revision die vollständige Erfassung der Risiken zu prüfen. Prüfungsgrundlage bilden unter anderem die Dokumentation der Risikoidentifikation sowie Organisationspläne und Anteilsbesitzaufstellungen, um sicherzustellen, dass alle Geschäftsbereiche und -felder des Unternehmens einbezogen wurden. Hierbei ist zu beachten, dass die Prüfung keine Garantie für die Vollständigkeit der erfassten Risiken ist. Im Rahmen der Prüfung der Risikoanalyse/-bewertung sind Plausibilitätsbeurteilungen und Prüfungen einzelner Bewertungsvorgänge vorzunehmen. Hierbei ist insbesondere auf Kumulationen und Interdependenzen sowie die Aktualität der Bewertungen zu achten. Da die rechtzeitige Kommunikation der Risiken an die Entscheidungsträger von besonderer Bedeutung für die Funktionalität des Risikomanagementsystems ist, hat die Interne Revision zu prüfen, ob eine ausreichend reglementierte Risikokommunikation vorhanden ist und eingehalten wird. Hierbei sind insbesondere die Schwellenwerte auf Existenz, Zielführung und Anwendung hin zu beurteilen, die eine umgehende Berichterstattung auslösen. Bei der Risikosteuerung hat die Interne Revision festzustellen, ob die vorgegebenen Maßnahmen umgesetzt werden. Sie hat auch deren Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit zu beurteilen, wobei sie unter anderem die Chancen und Risiken im Vergleich zu den Kosten und Nutzen der Steuerungsmaßnahmen abzuwägen hat. Je nach Implementierung der Kontrollen sind diese ebenfalls auf ihre Existenz, Zielführung und Umsetzung hin zu prüfen.<sup>606</sup>

---

<sup>606</sup> Zu den prüfungsbezogenen Ausführungen siehe IIR-Revisionsstandard Nr. 2, Tz. 11-30.

### 2.2.5.3.1.3 Ausgestaltung und Aspekte der Prüfung des internen Kontrollsystems

Das interne Kontrollsystem, wie es in dieser Arbeit definiert wurde, umfasst alle von der Unternehmensleitung eingerichteten prozessintegrierten Überwachungsmaßnahmen und ist ein Subsystem des internen Steuerungs- und Überwachungssystems, mit dem Ziel, die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit sowie die Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der finanziellen Berichterstattung sicherzustellen und dafür Sorge zu tragen, dass alle unternehmensrelevanten Gesetze und Vorschriften eingehalten werden.<sup>607</sup>

Die Ausgestaltung dieses Systems ist dabei abhängig von den bereits beschriebenen weiteren Komponenten der Systemkonzeption. So bestimmt das Steuerungs- und Kontrollumfeld (control environment) den Charakter des internen Steuerungs- und Überwachungssystems und somit auch den des internen Kontrollsystems, indem es das Bewusstsein der Mitarbeiter beeinflusst.<sup>608</sup>

Ein ausgeprägtes Kontrollbewusstsein ist dabei gleichzusetzen mit einem hohen Sicherheitsbewusstsein, welches eine hohe Kontrollintensität nach sich zieht. Jedoch werden hierdurch auch hohe Kontrollkosten verursacht. Dabei ist zu berücksichtigen, dass auch die Einrichtung eines internen Kontrollsystems dem Wirtschaftlichkeitsprinzip unterliegt, bei dem zwischen den Kosten des Kontrollinstrumentariums und den möglichen Risiken durch Fehler und Manipulation abzuwägen ist.<sup>609</sup> Hofmann unterstellt, dass Sicherheitsbewusstsein und Kontrollintensität temporären Schwankungen unterliegen: Werden eine Zeit lang keine Fehler oder Manipulationen aufgedeckt, kommt es zu einer Erlahmung des Kontrollbewusstseins bis zu einem Zeitpunkt, an dem wesentliche Fehler oder Manipulationen entdeckt werden. Dies führt wieder dazu, dass das Kontrollbewusstsein steigt und zieht dadurch eine Eliminierung der durch Analyse ermittelten Systemschwachstellen nach sich. In Folge erlahmt das Kontrollbewusstsein bis zum nächsten Entdecken wesentlicher Fehler oder Manipulationen wieder.<sup>610</sup> Weiterhin hängt die Umsetzung der Kontrollmaß-

---

<sup>607</sup> Siehe hierzu COSO (Hrsg.) (o.J.), Abschnitt „What internal control is“;

<sup>608</sup> Vgl. hierzu Schmidt, S. (2004), S. 234.

<sup>609</sup> So auch Arbeitskreis Kosten/Nutzen-Relation von Überwachungsmaßnahmen der Arbeitsgemeinschaft Interne Revision (Hrsg.) (1984), S. 6.

<sup>610</sup> Vgl. Hofmann, R. (2000), S. 174.

nahmen von der Integrität, fachlichen Qualifikation, Motivation und den ethischen Werten der jeweilig verantwortlichen Mitarbeiter ab. Hierzu ist es notwendig, dass die Unternehmensleitung eine entsprechende Unternehmenskultur fördert und kommuniziert, durch organisatorische Maßnahmen die Motivation der Mitarbeiter fördert und eine entsprechende Personalpolitik betreibt.<sup>611</sup>

Kontrollen erfüllen eine Präventiv- und eine Korrekturfunktion. Um eine möglichst hohe Effektivität und die Effizienz von Kontrollen zu gewährleisten, sind sie dort in die Unternehmensprozesse einzubinden, wo eine Gefahr von Fehlern und Manipulation gegeben ist.<sup>612</sup> Die Basis hierfür bildet die Risikobeurteilung (risk assessment),<sup>613</sup> welche im Rahmen der Darstellung der Risikofrüherkennung im vorherigen Kapitel erläutert wurde.

Ausgehend hiervon sind geeignete Kontrollen und organisatorische Sicherungsmaßnahmen (Kontrollen i.w.S.) einzurichten.<sup>614</sup> Kontrollen können einem Geschäftsprozess vor-, gleich- oder nachgeschaltet sein und sind von prozessintegrierten Personen durchgeführte Soll-Ist-Vergleiche, wie z.B. die Abstimmung von Konten oder der Abgleich von Buchbeständen mit außerhalb der Buchführung ermittelten Werten.<sup>615</sup> Zu den organisatorischen Sicherungsmaßnahmen gehören unter anderem Funktionstrennungen, Regelungen der Arbeitsabläufe und des Belegwesens, automatisierte Kontrollen, Verwendung von mechanisch-technischen Hilfsmitteln, Schließ- und Sperrvorrichtungen sowie die Kontrolle durch Vorgesetzte. Die Funktionstrennung verlangt im Grundsatz, dass nicht ein Mitarbeiter alle Phasen eines Geschäftsvorfalles alleine durchführen kann, ohne dass ein anderer Mitarbeiter eingreift.<sup>616</sup> Hierbei wird insbesondere die Trennung der Funktionen Genehmigung, Durchführung, Verbuchung und Kontrolle von Geschäftsvorfällen, wie z.B. die Trennung von Kasse und Buchhaltung oder Verkauf und Bonitätsprüfung, hervorgehoben. Zur Regelung der Arbeitsabläufe gehören insbesondere klare und weitestge-

---

<sup>611</sup> Siehe Schmidt, S. (2004), S. 234 f.

<sup>612</sup> So auch *Arbeitskreis Kosten/Nutzen-Relation von Überwachungsmaßnahmen der Arbeitsgemeinschaft Interne Revision* (Hrsg.) (1984), S. 6; Ähnlich auch Keller, D. (1982), S. 22-29.

<sup>613</sup> Hierzu Klinger, M. A. / Klinger, O. (1998), S. 25 ff.; Schmidt, S. (2004), S. 235 ff.

<sup>614</sup> Eine umfangreiche Darstellung möglicher Kontrollen entlang der Wertschöpfungskette eines güterwirtschaftlichen Unternehmens findet sich bei Euler, K. A. (1992).

<sup>615</sup> Vgl. auch Lück, W. (2001d), S. 27.

<sup>616</sup> Siehe Lück, W. (2001d), S. 25.

hend detaillierte Stellenbeschreibungen, Arbeits- und Organisationsanweisungen, Vollmachts- und Befugniserteilungen sowie die Regelung einer angemessenen Dokumentation der jeweiligen Geschäftsvorgänge.<sup>617</sup> Letzteres wird durch die Gestaltung von Belegen<sup>618</sup>, die Organisation des Belegflusses und die Regelung ihrer Aufbewahrung erreicht und dient der Standardisierung und vollständigen Erfassung von Daten.<sup>619</sup> Hierdurch werden Ziele, Kompetenzen, Aufgaben, Verfahrensanweisungen und Abläufe standardisiert, transparent und für nicht in den Prozess involvierte Mitarbeiter nachvollziehbar gemacht.<sup>620</sup> Automatisierte Kontrollen können in Prozessen enthalten sein, die EDV-basiert abgewickelt werden – wie z.B. Kontrollsummen, Vollständigkeitskontrollen oder automatische Belegnummernvergabe – oder die manuell durchgeführt werden, beispielsweise durch das Vier-Augen-Prinzip oder Genehmigungs- und Bestätigungsverfahren. Zu den mechanisch-technischen Hilfsmitteln gehören unter anderem Registrierkassen, Zeitnahmegeräte oder Wiege- und Messeinrichtungen. Schließ- und Sperrvorrichtungen charakterisieren Maßnahmen, die die Zutritts- und Zugriffsbeschränkungen regeln, beispielsweise zu Warenlagern oder auch zum EDV-System. Die Kontrolle durch Vorgesetzte ist hierbei eine Maßnahme, die darauf abzielt, dass der für einen Geschäftsvorgang verantwortliche Vorgesetzte die korrekte Vorgehensweise seiner Mitarbeiter durch regelmäßige Kontrollen sicherstellt.<sup>621</sup>

Die Prüfung des internen Kontrollsystems gliedert sich wie schon beschrieben in eine Aufbau- und eine Funktionsprüfung. Dabei ist zu berücksichtigen, dass das interne Kontrollsystem kein von den Unternehmensprozessen losgelöstes System darstellt, sondern in diese integriert ist.<sup>622</sup> Die Prüfung dieses Systems erfolgt somit meist im Rahmen der Prüfung eines Unternehmensbereichs,

---

<sup>617</sup> Vgl. auch *Klinger, M. A. / Klinger, O.* (1998), S. 19 ff.

<sup>618</sup> Allgemein sind Belege schriftliche Dokumentationen betrieblicher Vorgänge. Hierzu zählen interne, wie z.B. Inventuraufzeichnungen und Lohnlisten, sowie externe Belege, wie z.B. Eingangs- und Ausgangsrechnungen. Weiterhin lassen sich Belege in natürliche und künstliche Belege sowie in Einzel- und Sammelbelege unterteilen. Siehe hierzu *Eberhartinger, E.* (2001a), S. 22.

<sup>619</sup> Hierzu *Lück, W.* (2001d), S. 27.

<sup>620</sup> So auch *Klinger, M. A. / Klinger, O.* (2000), S. 11 ff.

<sup>621</sup> Siehe zu diesen Ausführungen *Klinger, M. A. / Klinger, O.* (2000), S. 11-15.

<sup>622</sup> Siehe hierzu auch *Leffson, U.* (1992), Sp. 1926.

-prozesses oder -systems als Prüfung des für diesen Bereich, Prozess oder System wirksamen Teilbereichs des internen Kontrollsystems.<sup>623</sup>

Bei der Aufbauprüfung kann sich der Interne Revisor nicht lediglich auf die Systemaufnahme beschränken. Er hat sich auch einen Überblick über das Kontrollumfeld und die Risikobeurteilung zu verschaffen, um die Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit des Systems beurteilen zu können. Durch die Auseinandersetzung mit dem Kontrollumfeld soll ein Eindruck von der Einstellung, dem Problembewusstsein und dem Verhalten der verantwortlichen Mitarbeiter in Bezug auf das interne Kontrollsystem entstehen.<sup>624</sup> Dies ist insbesondere von Bedeutung, um die Funktionsfähigkeit des internen Kontrollsystems umfassend einschätzen zu können. Denn auch wenn die Aufbau- und Funktionsprüfung grundsätzlich zu dem Ergebnis geführt hat, dass das System umfassend eingerichtet ist und umgesetzt wird, handelt es sich doch um eine Momentaufnahme. Stochastische Einflüsse stehen hierbei einer verlässlichen Funktionsfähigkeit entgegen. So können unter anderem menschliche Fehlleistungen, z.B. Nachlässigkeiten oder Missverständnisse, die mit doloser Absicht begangene Umgehung von Kontrollen, durch Um- und Restrukturierungsmaßnahmen bedingte Systemunwirksamkeiten und auch eine aus ökonomischen Gründen unterlassene Implementierung von Kontrollen die Funktionsfähigkeit erheblich einschränken.<sup>625</sup>

Zur Beurteilung des internen Kontrollsystems dient in der Regel ein Belegflussplan (flow-chart), der vom Internen Revisor erstellt wird oder bereits vorhanden ist.<sup>626</sup> Ausgehend hiervon kann zum einen festgestellt werden, wo organisatorische Sicherungsmaßnahmen und Kontrollen implementiert sind, und zum anderen kann, in Verbindung mit den Ergebnissen der Risikobeurteilung, eine Analyse auf Schwachstellen in Form von unzureichenden oder fehlenden Sicherungsmaßnahmen und Kontrollen erfolgen.<sup>627</sup>

---

<sup>623</sup> In Anlehnung an *Hofmann, R.* (1992), Sp. 859.

<sup>624</sup> Vgl. auch *Schmidt, S.* (2004), S. 242.

<sup>625</sup> Zu diesen Ausführungen siehe auch *Pfitzer, N. / Schmidt, G.* (2002), Sp. 2342.

<sup>626</sup> Siehe hierzu *Hömborg, R.* (2002), Sp. 1234. Ein Belegflussplan ist ein Ablaufdiagramm, in dem durch Symbole für verschiedene Operationen, Abläufe und Aufbewahrungsmethoden und deren Anordnung und Verbindung der Durchfluss von Informationen, der Ablauf von Operationen, der Aufenthaltsort von Vermögensgegenständen sowie Zugriffsmöglichkeiten und hierarchische Zuordnungen dargestellt werden. Vgl. *Treuberg, H. Graf v.* (2002), Sp. 812.

<sup>627</sup> In Anlehnung an *Hömborg, R.* (2002), Sp. 1234 f.

Bei der Beurteilung der eingerichteten organisatorischen Sicherungsmaßnahmen und Kontrollen ist zu berücksichtigen, dass diese unterschiedliche Wirkungen haben. Sie können vorbeugend, aufklärend, schadensmindernd und schadensgutmachend wirken oder darauf ausgerichtet sein, einen Prozess wieder in Gang zu setzen. Der *Arbeitskreis Kosten/Nutzen-Relation von Überwachungsmaßnahmen der Arbeitsgemeinschaft Interne Revision* geht davon aus, dass für einen Risikofaktor eine Kombination von Maßnahmen notwendig ist. Im Idealfall soll hierdurch einem Risiko ausreichend vorgebeugt werden und bei trotzdem eingetretenem Risikofall eine rechtzeitige Aufklärung ermöglicht, das Schadensausmaß reduziert oder der Schaden behoben und eine Rückführung in den Normalablauf ermöglicht werden. Wichtig sei hierbei zu ermitteln, wie geschlossen und wirksam die ergriffenen Maßnahmen sind und in welchem Ausmaß die einzelnen Risiken abgedeckt werden können.<sup>628</sup> Hierbei bietet sich als Hilfsmittel eine Kontrollmatrix an, in der der Interne Revisor in der einen Dimension die von ihm identifizierten Kontrollziele zur Fehlerverhütung und -vermeidung und in der anderen Dimension die implementierten organisatorischen Sicherungsmaßnahmen und Kontrollen einträgt. Durch die Zuordnung, welche Maßnahme welche Kontrollziele abdeckt, erhält der Interne Revisor einen Überblick über Schwachstellen im System.<sup>629</sup>

Die Funktionsprüfung als Aufgabe der Internen Revision gewinnt durch die Verabschiedung des „Sarbanes-Oxley Act of 2002“ (SOA), der vom Präsidenten der USA am 30.07.2002 unterzeichnet und wirksam wurde,<sup>630</sup> eine größere Bedeutung. Aufgrund der Ausstrahlungswirkung dieses Gesetzes sind auch in Deutschland ansässige Unternehmen verpflichtet, die Anforderungen hieraus zu erfüllen. Dies betrifft zunächst alle deutschen Unternehmen, die Wertpapiere an US-amerikanischen Börsen notiert haben und somit zu den sogenannten „foreign private issuers“ gehören. Sie unterliegen der amerikanischen Börsenaufsicht, der Securities and Exchange Commission, und haben den SOA unmittelbar anzuwenden. Grundsätzlich auch betroffen sind deutsche Unterneh-

---

<sup>628</sup> So auch *Arbeitskreis Kosten/Nutzen-Relation von Überwachungsmaßnahmen der Arbeitsgemeinschaft Interne Revision* (Hrsg.) (1984), S. 12.

<sup>629</sup> Vgl. *Arbeitskreis Kosten/Nutzen-Relation von Überwachungsmaßnahmen der Arbeitsgemeinschaft Interne Revision* (Hrsg.) (1984), S. 12; Hömberg, R. (2002), Sp. 1235.

<sup>630</sup> So auch Hilber, M. / Hartung, J. (2003), S. 1054; Keller, G. / Schlüter, K. G. (2003), S. 2166; Lanfermann, G. / Maul, S. (2002), S. 1725; Schmidt, S. (2003), S. 779.

men, die Tochterunternehmen eines Mutterunternehmens sind, welches Wertpapiere an US-amerikanischen Börsen notiert hat.<sup>631</sup> Demgemäß hat die Unternehmensleitung solcher Unternehmen in seiner jährlichen Berichterstattung einen internal control report aufzunehmen, in dem zum einen zu erklären ist, dass die Unternehmensleitung verantwortlich ist für die Implementierung und Pflege adäquater Strukturen und Verfahren eines internen Steuerungs- und Überwachungssystem für die finanzielle Berichterstattung, und in dem zum anderen durch die Unternehmensleitung eine Beurteilung der Wirksamkeit dieser Strukturen und Verfahren abgegeben werden muss. Der Abschlussprüfer hat diesen report in die Jahresabschlussprüfung einzubeziehen und zu testieren sowie hierüber Bericht zu erstatten.<sup>632</sup> Die für die Beurteilung der Wirksamkeit des internen Steuerungs- und Überwachungssystems notwendige Funktionsprüfung des internen Kontrollsystems im Sinne von Kontrolltests kann hierbei durch die Interne Revision wahrgenommen werden. Dies böte dem Unternehmen diverse Vorteile. So verfügen die Mitarbeiter der Internen Revision, eine entsprechende Kenntnis auch der relevanten Prüfungsstandards vorausgesetzt, über das notwendige Know-how, um die Wirksamkeit der zu testenden Kontrollen beurteilen zu können. Ferner darf unterstellt werden, dass die Mitarbeiter mit den Prozessen des Unternehmens vertraut sind und dennoch idealtypisch über eine Unabhängigkeit gegenüber den zu testenden Kontrollen verfügen. Diese Vorteile sorgen auch dafür, unter der Voraussetzung, dass Fachkompetenz und Unabhängigkeit der Internen Revision gegeben sind, dass der Abschlussprüfer des Unternehmens sich zu Teilen auf die Ergebnisse der Internen Revision stützen kann, wodurch sich die Kosten für die Abschlussprüfung reduzieren können.<sup>633</sup>

---

<sup>631</sup> Siehe hierzu *Glaum, M. / Thomaschewski, D. / Weber, S.* (2006), S. 11 f.

<sup>632</sup> Siehe SOA Section 404. Siehe hierzu auch *Büssow, T. / Taetzner, T.* (2005), S. 2438.

<sup>633</sup> Zu diesen Ausführungen siehe *Menzies, C.* (Hrsg.) (2004), S. 233 ff.

#### 2.2.5.3.1.4 Ausgestaltung und Aspekte der Prüfung von EDV-Systemen<sup>634</sup>

Der Einsatz von Computern resultiert aus Rationalitäts- und Effizienzgründen. Zum einen werden hierdurch steigende Personal- und Sozialkosten als auch Arbeitszeitverkürzungen umgangen und zum anderen führen computergestützte Anwendungen durch Programme und systemimmanente Kontrollen zu einer Zwangsläufigkeit der Verarbeitung. Dies ist darin begründet, dass, wenn die Logik der Programme schlüssig ist, alle Bearbeitungsvorgänge richtig, vollständig und in vorgegebener Reihenfolge erfolgen.<sup>635</sup> Mit erhöhtem Einsatz von Computern in den Unternehmen und steigender Integration in die Unternehmensprozesse wird die Anzahl der zu verarbeitenden Daten unüberschaubar und die Auffindung von Schwachstellen und Fehlern schwieriger,<sup>636</sup> jedoch auch die Bedeutung der Gewährleistung der Funktionsfähigkeit und Sicherheit des EDV-Systems hervorgehoben.

Unter Datenverarbeitung versteht man die Vorgänge, die dem Sammeln, Erfassen, Bearbeiten, Übermitteln, Dokumentieren und Archivieren von Daten dienen. Erfolgt dies mit Hilfe von Computern, spricht man von elektronischer Datenverarbeitung, deren Ziel es ist, Informationen, als Ergebnis des Datenverarbeitungsprozesses, zum richtigen Zeitpunkt am richtigen Ort in der erforderlichen Qualität zur Verfügung zu stellen.<sup>637</sup> Ein EDV-System enthält die Komponenten Hard- und Software, wobei die Software unterteilt werden kann in Basissoftware, hierzu gehört insbesondere das Betriebssystem, und Anwendungssoftware, wie z.B. das SAP<sup>®</sup>R/3-System.<sup>638</sup> Zur Erreichung der oben genannten Ziele unterteilt sich der EDV-Prozess grundsätzlich in Eingabe-, Verarbeitungs- und Ausgabephasen.<sup>639</sup> Entscheidend für den Inhalt, Ablauf und für die Ergebnisse dieses Prozesses sind jedoch auch die im Vorfeld,

<sup>634</sup> Die Begriffe „Datenverarbeitungssystem“ (DV-System), „elektronisches Datenverarbeitungssystem“ (EDV-System) und „Informationstechnologie-System“ (IT-System) sind nicht einheitlich definiert und werden zum Teil auch synonym verwendet. Obwohl man grundsätzlich eine inhaltliche Abgrenzung dieser Begriffe, im Sinne einer Über- und Unterordnung, vornehmen kann, wird hier zur Vereinfachung und aus Gründen der Übersichtlichkeit ebenfalls eine synonyme Verwendung dieser Begriffe vollzogen und lediglich auf die Möglichkeit der Abgrenzung verwiesen. Siehe hierzu unter anderem *Wähner, G. W.* (2002), S. 19 ff.

<sup>635</sup> Siehe auch *Ahlers, J.* et al. (1984), S. 1 ff.

<sup>636</sup> Vgl. auch *Hofmann, R.* (2000), S. 199.

<sup>637</sup> Siehe auch *Hanisch, H. / Kempf, D.* (1990), S. 5.

<sup>638</sup> Vgl. hierzu *Wähner, G. W.* (2002), S. 34-38.

<sup>639</sup> So auch *Peemöller, V. H.* (1978b), S. 192.



während des Verarbeitungsprozesses und nach dessen Abschluss vorgenommenen Aktivitäten der beteiligten Mitarbeiter. Die Art und Weise der Interaktion zwischen Mitarbeitern, Hard- und Software wird durch die EDV-Organisation bestimmt. Zu den bedeutendsten aufbau- und ablauforganisatorischen Teilbereichen gehören die Fachbereiche, die mit dem EDV-System arbeiten, sowie die meist zentralisierten Bereiche, die für Entwicklung und Betrieb des EDV-Systems verantwortlich sind.<sup>640</sup>

Die Prüfung des EDV-Systems erfolgt ebenfalls in Form einer Aufbau- und Funktionsprüfung,<sup>641</sup> wobei diese wiederum in die Teilbereiche der Erfassung, Verarbeitung und Ausgabe von Daten differenziert werden kann.<sup>642</sup> Schwerpunktmäßig erfolgen hierbei Prüfungen der zentralisierten Bereiche, die Prüfung der Verfahren, Anwendungen und Ergebnisse und Prüfungen in den Fachbereichen.<sup>643</sup> Von besonderer Bedeutung ist dabei die Prüfung des EDV-Systems im Bereich des Finanz- und Rechnungswesens. Dies liegt daran, dass durch die computergestützte Vernetzung das Finanz- und Rechnungswesen Schnittstellen zu den übrigen funktionalen und operationalen Einheiten des Unternehmens hat.<sup>644</sup> Aufgrund der Bedeutung der Daten und Informationen aus dem Finanz- und Rechnungswesen sowohl als Entscheidungsgrundlage für die Unternehmensleitung als auch als Basis für die externe Rechnungslegung wurden diverse Anforderungen an die Ausgestaltung, Prozessabläufe, Sicherung und Prüfung von EDV-Systemen entwickelt, die insbesondere die Erfüllung der mit der Buchführung verbundenen gesetzlichen Anforderungen sicherstellen sollen.<sup>645</sup>

Schwerpunktmäßig erfolgt eine Prüfung des EDV-Systems deshalb neben der Funktionsfähigkeit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit unter den Gesichts-

---

<sup>640</sup> Vgl. auch *Wähner, G. W.* (2002), S. 40 f. Ähnlich auch *Peez, L.* (1975), S. 23.

<sup>641</sup> So auch *Pfitzer, N. / Schmidt, G.* (2002), Sp. 2344.

<sup>642</sup> Ähnlich auch *Peemöller, V. H.* (1978b), S. 192-198; *Pfitzer, N. / Schmidt, G.* (2002), Sp. 2344 f.

<sup>643</sup> Ähnlich auch *Steinhoff, S.* (2001), S. 71.

<sup>644</sup> Siehe *Hofmann, R.* (2000), S. 210.

<sup>645</sup> Eine umfangreiche Darstellung sowohl der gesetzlichen Grundlagen als auch der verschiedenen veröffentlichten Standards und Normen zum EDV-Bereich sind bei *Wähner, G. W.* (2002), S. 47-89, zu finden.

punkten der Ordnungsmäßigkeit und der Sicherheit.<sup>646</sup> Von besonderer Bedeutung hierbei erweisen sich die Regelungen des HGB, der Abgabenordnung (AO), die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) und die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS).<sup>647</sup> Bücher zu führen ist die handelsrechtliche Verpflichtung eines Kaufmanns. Die Bücher müssen die Handelsgeschäfte und die Vermögenslage des Kaufmanns nach den GoB ersichtlich machen.<sup>648</sup> Gemäß § 146 Abs. 5 i.V.m. § 147 Abs. 2 AO kann die Führung der Bücher und unter bestimmten Voraussetzungen auch die Aufbewahrung der Unterlagen auf elektronischen Datenträgern erfolgen, wenn die Form und die angewandten Verfahren den GoB entsprechen. Die Ordnungsmäßigkeit der EDV-gestützten Buchführung ist dabei analog einer manuellen Buchführung nach den GoB zu beurteilen. Die GoBS stellen in diesem Zusammenhang eine Präzisierung der GoB bei EDV-gestützter Buchführung dar.<sup>649</sup> Wesentliche Aspekte der GoBS sollen folgend skizziert werden.

Gemäß den GoBS muss auch die EDV-gestützte Buchführung gewährleisten, dass die Geschäftsvorfälle sowohl progressiv, das heißt ausgehend vom Beleg über die Grundaufzeichnungen zu den Konten und schließlich zur Bilanz und Erfolgsrechnung, als auch retrograd überprüfbar bleiben. Hierzu sind Angaben zur Kontierung, zum Ordnungskriterium für die Ablage und zum Buchungsdatum auf dem Beleg erforderlich und auch die Dokumentation der Buchungsreihfolge. Die ordnungsmäßige Anwendung des jeweiligen Verfahrens ist zu belegen und die Durchführung der vorgesehenen Kontrollen ist durch Programmprotokolle und Verfahrensanweisungen nachweisbar zu machen.<sup>650</sup> Eine einmal erfolgte Buchung darf nicht änderbar sein. Fehlerhafte Buchungen sind durch eine nachvollziehbare Stornierung oder Neubuchung zu ändern.<sup>651</sup> Zur Erfüllung der Ordnungsmäßigkeit ist ein internes Kontrollsystem zu implementieren, welches für sich gesehen jedoch nicht ausreichend ist, um diese

---

<sup>646</sup> Ähnlich auch *Arbeitskreise 'IT-Revision' und 'IT-Revision in Kreditinstituten' des Deutschen Instituts für Interne Revision e.V.* (Hrsg.) (2002), Kennziffer 100, S. 3 f.; *Preiß, H.* (2001), S. 70; *Schoeppner, D.* (1999), S. 23.

<sup>647</sup> Daneben sind noch das AktG, die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU), das Bundesdatenschutzgesetz (BDSG) und das Informations- und Kommunikationsdienste-Gesetz (IuKDG) zu nennen. Vgl. *Wähner, G. W.* (2002), S. 47-61.

<sup>648</sup> Siehe § 238 Abs. 1 HGB.

<sup>649</sup> Vgl. *BMF* (Hrsg.) (1995), Tz. 1.

<sup>650</sup> Siehe zur Beleg-, Journal- und Kontenfunktion *BMF* (Hrsg.) (1995), Tz. 2.

<sup>651</sup> So auch zur Buchung *BMF* (Hrsg.) (1995), Tz. 3.

sicherzustellen. Deshalb ist die Beurteilung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems in die Prüfung des EDV-Systems einzubeziehen.<sup>652</sup> Daten und Informationen sowie Änderungen der Programm- und Stammdaten sind zu sichern. Insbesondere ist es Ziel der Sicherungsmaßnahmen, dass die Risiken der Daten und Programme im Hinblick auf Unauffindbarkeit, Vernichtung oder Diebstahl vermieden werden.<sup>653</sup> Weiterhin ist für das EDV-gestützte Buchführungssystem eine angemessene Verfahrensdokumentation zu erstellen. Hierzu gehört auch eine Beschreibung der vom Programm zugelassenen Änderungen von Systemeinstellungen durch Anwender, eine sachlogische Beschreibung, welche die fachlichen Aufgaben aus Sicht des Anwenders beinhaltet, und die Beschreibung der programmtechnischen Lösung, die zu zeigen hat, wie die sachlogischen Forderungen in Programmen umgesetzt wurden. Weiterhin ist in der Verfahrensdokumentation zu beschreiben, welche Maßnahmen ergriffen wurden, um zu gewährleisten, dass das vorgesehene Programm auch vom Anwender eingesetzt wurde (Programmidentität) und dass Vorkehrungen getroffen wurden, um die Daten und Programme vor unberechtigten Zugriffen zu schützen (Datenintegrität).<sup>654</sup> Weiterhin ist zu gewährleisten, dass für Daten mit Belegfunktion die grundsätzlich vorgeschriebene Aufbewahrungspflicht von sechs Jahren und für Verfahrensdokumentationen, die keine Belegfunktion haben, eine 10-jährige Aufbewahrungsfrist eingehalten wird.<sup>655</sup> Daneben ist dafür Sorge zu tragen, dass die auf Datenträger gespeicherten Informationen jederzeit und unverfälscht lesbar zu machen sind.<sup>656</sup> Abschließend weisen die GoBS darauf hin, dass für die Einhaltung der GoB und somit auch der GoBS allein der Buchführungspflichtige verantwortlich ist, auch wenn er sich eines fremderstellten Buchführungssystems bedient.<sup>657</sup> Neben der Prüfung einzelner Bereiche bedarf es, bedingt durch den Umfang an eingesetzten EDV-Systemen und den hierdurch entstehenden Interdepen-

---

<sup>652</sup> Auch so zum internen Kontrollsystem *BMF* (Hrsg.) (1995), Tz. 4.

<sup>653</sup> Vgl. zur Datensicherheit auch *BMF* (Hrsg.) (1995), Tz. 5.

<sup>654</sup> So auch zur Dokumentation und Prüfbarkeit *BMF* (Hrsg.) (1995), Tz. 6.

<sup>655</sup> Siehe zu den Aufbewahrungsfristen auch *BMF* (Hrsg.) (1995), Tz. 7.

<sup>656</sup> Die Wiedergabe der auf Datenträgern geführten Unterlagen ist geregelt in *BMF* (Hrsg.) (1995), Tz. 8.

<sup>657</sup> Zur Verantwortlichkeit siehe *BMF* (Hrsg.) (1995), Tz. 9.

denzen und Schnittstellen von Programmen<sup>658</sup> und Systemen untereinander, auch der globalen Prüfung des gesamten EDV-Systems eines Unternehmens.<sup>659</sup> Hierbei nimmt insbesondere der Sicherheitsaspekt eine bedeutende Stellung ein. So sieht *Ridley* in einer unzureichenden Sicherheit der EDV-Systeme das bedeutendste Unternehmensrisiko.<sup>660</sup> Ein wesentlicher Grund für diese These ist die zunehmende externe Vernetzung der Unternehmen, beispielsweise vermittelt des Internets.<sup>661</sup> Die hierdurch entstehenden Schnittstellen zur Unternehmensumwelt können unbefugten externen Personen den Zutritt zu Unternehmensdaten ermöglichen, wodurch ein Schaden für das Unternehmen entstehen kann.<sup>662</sup> Die Bandbreite der Risiken reicht von Manipulationen, Diebstahl, Industriespionage und Sabotage, unter anderem durch so genannte Hacker, bis hin zur Infizierung der EDV-Systeme mit so genannten Computerviren.<sup>663</sup> Hierbei handelt es sich um kleine Programme, die das EDV-System im Unternehmen zerstören oder dessen Funktionsfähigkeit beeinträchtigen können.<sup>664</sup> Die überwiegende Mehrheit der Schutzverletzungen von EDV-Systemen geht jedoch vom Inneren des Unternehmens aus, d.h. vor allem von Mitarbeitern. Es gilt deshalb bei der Prüfung von EDV-Systemen insbesondere Schwächen des Zutrittsschutzes, hierzu gehört z.B. die räumliche Abgrenzung, und des Zugriffsschutzes, dies umfasst die Benutzeridentifikation mit Kennwörtern, zu lokalisieren.<sup>665</sup> Diese Risiken sind umso größer, je stärker ein Unternehmen von seinem EDV-System abhängig ist. Insbesondere der im Zusammenhang mit dem Jahrtausendwechsel befürchtete Ausfall von EDV-Systemen und die hiermit zusammenhängende Befürchtung von hohen wirtschaftlichen Folgekosten bis hin zu Unternehmenszusammenbrüchen zeigte deutlich die vielfach ausgeprägte Abhängigkeit vieler Unternehmen von ihren EDV-Systemen.<sup>666</sup> In diesem Zusammenhang muss die Interne Revision bei der EDV-Prüfung darauf achten, ob zum einen ein unbefugter Zugriff auf Da-

---

<sup>658</sup> Durch den Einsatz von Standardsoftware ist der Prüfungsumfang im Bereich der Programmprüfung eher rückläufig. Vgl. hierzu *Lück, W.* (2000), Tz. 27; *Peemöller, V. H. / Richter, M.* (2000), S. 79.

<sup>659</sup> Ähnlich *Lück, W.* (2000), Tz. 25.

<sup>660</sup> So auch *Ridley, A. J.* (1996), S. 25. Ähnlich auch *Grögler, H.* (1989), S. 138.

<sup>661</sup> Vgl. auch *Peemöller, V. H. / Richter, M.* (2000), S. 79.

<sup>662</sup> Ähnlich *Huissoud, M. / Jordi, A.* (2001), S. 1215 f.

<sup>663</sup> Vgl. hierzu *Rademacher, N. D.* (2003), S. 14 f.

<sup>664</sup> Siehe auch *Prawitt, D. F. / Romney, M. B.* (1997), S. 30 f.; *Hofmann, R.* (2000), S. 200.

<sup>665</sup> Hierzu *IIR-Arbeitskreis 'IT-Revision'* (Hrsg.) (2001), S. 122.

<sup>666</sup> Siehe hierzu *Huissoud, M. / Jordi, A.* (2001), S. 1213.

ten und Programme eines Unternehmens möglich ist und ob zum anderen notwendige Verfahrens- und Vorgehensweisen im Sinne eines Notfallplans existieren, die bei Ausfall der EDV-Systeme anzuwenden sind.<sup>667, 668</sup>

### 2.2.5.3.2 Financial auditing

Das financial auditing charakterisiert das Aufgabengebiet der Internen Revision Prüfungen im Bereich des Finanz- und Rechnungswesens eines Unternehmens. Die organisatorische Ausgestaltung des Finanz- und Rechnungswesens in einem Unternehmen kann dabei zum Teil sehr unterschiedlich sein und hängt nicht zuletzt von der Unternehmensgröße, der Branchenzugehörigkeit, der Kapitalausstattung, dem Umsatz und den personellen Gegebenheiten ab.<sup>669</sup>

Die Aufgabe des Finanzwesens ist es, durch Planung und Koordination von Maßnahmen den aktuellen und zukünftigen Kapitalbedarf eines Unternehmens zu sichern.<sup>670</sup> Das Rechnungswesen dient dazu, den Wertefluss eines Unternehmens aufzuzeigen, zu beobachten, zu analysieren und zu dokumentieren.<sup>671</sup> Es kann in ein internes und ein externes Rechnungswesen unterteilt werden. Das interne Rechnungswesen wird auch Betriebsabrechnung oder Betriebsbuchhaltung genannt.<sup>672</sup> Es impliziert eine kalkulatorische Orientierung und dient unter anderem dazu, Grundlagen für unternehmerische Entscheidungen, wie z.B. Preisbildung, Auftragsannahmen oder Make-or-buy-Entscheidungen, zu liefern, und um Anhaltungspunkte für eine positive oder

---

<sup>667</sup> Vgl. auch Peemöller, V. H. / Richter, M. (2000), S. 79. Ähnlich auch IIR-Arbeitskreis 'IT-Revision' (Hrsg.) (2001), S. 125.

<sup>668</sup> Zur Unterstützung der Arbeit der Internen Revision im Bereich der Prüfung von EDV-Systemen haben die Arbeitskreise „IT-Revision“ und „IT-Revision in Kreditinstituten“ des Deutschen Instituts für Interne Revision e.V. einen Leitfaden für Prüfungen in diesem Bereich herausgegeben, der neben den Zusammenhängen, persönlichen und fachlichen Anforderungen, Darstellung der Prüfungsgebiete auch die Prüfkriterien und -handlungen für die einzelnen Prüffelder darstellt. Vgl. *Arbeitskreise 'IT-Revision' und 'IT-Revision in Kreditinstituten' des Deutschen Instituts für Interne Revision e.V.* (Hrsg.) (2002).

<sup>669</sup> Eine Empfehlung für die Ausgestaltung des Finanz- und Rechnungswesens wurde vom *Arbeitskreis Krähe der Schmalenbachgesellschaft* entwickelt. Vgl. *Arbeitskreis Krähe der Schmalenbach Gesellschaft* (Hrsg.) (1985), S. 141-159. Ohne hierauf näher einzugehen, sei darauf verwiesen, dass die Zweckmäßigkeit und wirtschaftlich sinnvolle Organisation dieses Bereiches umso evidenter erscheint, je größer und vielschichtiger und somit komplexer ein Unternehmen aufgestellt ist. So auch Hofmann, R. (1993), S. 138.

<sup>670</sup> Siehe Peemöller, V. H. (1976), S. 102.

<sup>671</sup> Siehe Hofmann, R. (1993), S. 140; Potthoff, E. (1982), S. 73 f.

<sup>672</sup> Hierzu siehe Hofmann, R. (1993), S. 140 und 142.

negative Geschäftsentwicklung zu liefern.<sup>673</sup> Im Gegensatz hierzu dient das externe Rechnungswesen, das auch Geschäfts-, Finanz- oder Hauptbuchhaltung genannt wird,<sup>674</sup> dazu, durch eine systematische und chronologische Aufzeichnung des Werteflusses eines Unternehmens die Vermögens- und Kapitalverhältnisse des Unternehmens zu erfassen,<sup>675</sup> welche die Basis für die gesetzlich geforderte externe Berichterstattung – auch Rechnungslegung genannt<sup>676</sup> – eines Unternehmens darstellt.<sup>677</sup> Es beinhaltet eine pagatorische Orientierung. Das interne Rechnungswesen kann von den Unternehmen frei ausgestaltet werden, da es im Gegensatz zum externen Rechnungswesen keinerlei gesetzlichen Vorschriften unterworfen ist. Jedoch sind internes und externes Rechnungswesen materiell verflochten.<sup>678</sup> Dies ist unter anderem darauf zurückzuführen, dass das interne Rechnungswesen Anhaltspunkte für die Erfassung und Bewertung von Vermögensgegenständen im externen Rechnungswesen liefert.<sup>679</sup> Hieraus lässt sich ableiten, dass, auch wenn das interne Rechnungswesen keinen gesetzlichen Regelungen unterworfen ist, insbesondere die Ermittlung der Daten, welche in das externe Rechnungswesen einfließen, denselben gesetzlichen Anforderungen genügen müssen.

Im Finanz- und Rechnungswesen dominiert aufgrund der gesetzlichen Anforderungen die Ordnungsmäßigkeitsprüfung.<sup>680</sup> Hierbei geht es um eine formelle und materielle Prüfung.<sup>681</sup> Die formelle Prüfung ist auf die äußere Ordnungs-

---

<sup>673</sup> Vgl. auch Coenenberg, A. G. (2003), S. 9; Potthoff, E. (1982), S. 74; Rollwage, N. (1998), S. 5. Ein bedeutender Bereich ist hierbei die Kosten- und Leistungsrechnung. Diese wiederum beinhaltet sowohl die Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung als auch diverse Plankostenrechnungen. Siehe hierzu ausführlich Jórasz, W. (2003).

<sup>674</sup> Vgl. Hofmann, R. (1981), S. 19.

<sup>675</sup> Zu diesem Zweck unterteilt sich das externe Rechnungswesen zumeist in Grund-, Haupt- und Nebenbücher. Vgl. Peemöller, V. H. (1976), S. 99. Im Grundbuch werden die Geschäftsvorfälle in zeitlicher und im Hauptbuch in sachlicher Ordnung, in Form von Sachkonten, erfasst. So auch Wegener, W. (1998), S. 347 f. Das Nebenbuch dient hierbei zur Unterteilung und somit der Konkretisierung der im Hauptbuch vorhandenen Sachkonten. Ein Beispiel hierfür ist die Unterteilung des Hauptbuchkontos Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in Konten für jeden einzelnen Lieferanten. Siehe Göbel, H. (1998a), S. 375.

<sup>676</sup> So auch Coenenberg, A. G. (2003), S. 9; Wöhe, G. (1998), S. 664.

<sup>677</sup> So auch Arbeitskreis 'Revision des Finanz- und Rechnungswesens' des Deutschen Instituts für Interne Revision e.V. (Hrsg.) (2002), S. 11; Heinen, E. / Kupsch, P. U. (1991), S. 1339.

<sup>678</sup> Siehe auch Eberhartinger, E. (2001b), S. 44.

<sup>679</sup> Vgl. hierzu Rollwage, N. (1998), S. 5.

<sup>680</sup> Vgl. auch Eberhartinger, E. (2001c), S. 45

<sup>681</sup> Siehe Harrmann, A. (1978), S.10; Peemöller, V. H. (2004b), S. 155.

mäßigkeit, einschließlich der rechnerischen Richtigkeit, gerichtet. Dies beinhaltet unter anderem Prüfungen zur Gewährleistung einer umfänglichen Erfassung aller Geschäftsvorfälle innerhalb eines Unternehmens in den Belegen, Büchern und Unterlagen. Dabei gilt das Prinzip der Geschlossenheit, das heißt, keine Buchung ohne Beleg und kein Beleg ohne Buchung.<sup>682</sup> Weiterhin ist die richtige Verarbeitung des Zahlenmaterials und die Einhaltung der GoB, der Formalvorschriften des Handels- und Steuerrechts und der ergänzenden gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen innerhalb des gesamten Rechnungswesens zu prüfen.<sup>683,684</sup> Zu den formellen Prüfungshandlungen zählen Abstimmungsprüfungen<sup>685</sup>, Übertragungsprüfungen<sup>686</sup>, rechnerische Prüfungen<sup>687</sup> und Belegprüfungen<sup>688, 689</sup>. Die materielle Prüfung hat als Ziel, die inhaltliche Richtigkeit und die wirtschaftliche Berechtigung zu beurteilen. Hierbei geht es insbesondere um die Prüfung von Bewertungsvorgängen nach gesetzlichen, gesellschaftsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Aspekten, wobei vor allem die Prüfung der Bewertung des Anlage- und Umlaufvermögens so-

---

<sup>682</sup> So auch *Hofmann, R.* (1981), S. 108.

<sup>683</sup> Hierzu vgl. *Hofmann, R.* (1981), S. 108; *Lück, W.* (2001q), S. 100.

<sup>684</sup> Bei EDV-gestützten Buchführungssystemen sind auch die GoBS zu beachten. Siehe Kapitel 2.2.5.3.1.4.

<sup>685</sup> Bei der Abstimmungsprüfung werden dokumentierte Daten verschiedener Unterlagen im Hinblick auf Vollständigkeit und richtige Erfassung miteinander verglichen, die aufgrund systemseitiger Interdependenzen übereinstimmen müssen. Beispiele hierfür sind Abstimmungsprüfungen von Haupt- und Nebenbuch sowie Hauptbuch und Jahresabschluss. Vgl. *Lück, W.* (1998e), S. 13.

<sup>686</sup> Die Übertragungsprüfung ergänzt die Abstimmungsprüfung und dient dazu, die richtige Übernahme von Daten eines Dokumentes in ein anderes zu prüfen. Vgl. auch *Hagen, K.* (1978), S. 44 f. Als Beispiel hierfür ist die Bilanzkontinuität nach § 252 Abs. 1 HGB zu nennen, nach der die Wertansätze der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahres mit denen der Schlussbilanz des vorangegangenen Geschäftsjahres übereinstimmen müssen. Siehe *Lück, W.* (2001s), S. 326.

<sup>687</sup> Dies dient der Prüfung, ob die rechnerische Richtigkeit, im Hinblick auf Addition, Subtraktion, Division und Multiplikation, des Zahlenmaterials gegeben ist. So auch *Lück, W.* (1998f), S. 661.

<sup>688</sup> Während die allgemeine Definition von Belegen die Dokumentation von betrieblichen Vorgängen umfasst, ist die Verwendung des Begriffs im Rechnungswesen einschränkender auszulegen. Demnach ist ein Beleg ein Informationsträger, der in knapper, für das Rechnungswesen verarbeitbarer Form einzelne oder mehrere Geschäftsvorfälle dokumentiert. Die wesentlichen Bestandteile von Belegen sind der Belegtext, Betrag, das Ausstellungsdatum, die Autorisation und das Ablagekriterium. Siehe *Göbel, H.* (1998b), S. 87. Er dient als Bindeglied zwischen Geschäftsvorfall und Buchung. Siehe *Eberhartinger, E.* (2001a), S. 22. Dementsprechend kann eine Belegprüfung auch Abstimm-, Übertragungs- und rechnerische Prüfungen beinhalten. Weiterhin sind Belege auf Vollständigkeit und formale Kriterien zu überprüfen, wie z.B. Autorisation oder Belegdatum. Von besonderer Bedeutung ist die Prüfung der Geschlossenheit, die wie bereits beschrieben verlangt, dass keine Buchung ohne Beleg und kein Beleg ohne Buchung existieren darf. Vgl. hierzu *Eberhartinger, E.* (2001d), S. 22 f.

<sup>689</sup> Auch so *Hunecke, J.* (2001c), S. 277.

wie die Analyse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Vordergrund stehen.<sup>690</sup>

Weiterhin gilt es, neben der Ordnungsmäßigkeit im Finanz- und Rechnungswesen auch die Zweckmäßigkeit der einzelnen Bestandteile und insbesondere der Schnittstellen zwischen den einzelnen Bereichen zu beurteilen.

Ein weiterer Schwerpunkt des financial auditing liegt im Schutz vor Vermögensverlusten. Zum einen können Vermögensverluste indirekt durch nicht erfasste Einnahmen, z.B. durch nicht berechnete Leistungen, und zum anderen direkt durch dolose Handlungen von unternehmensinternen oder -externen Personen entstehen. Die Aufgabe der internen Revision ist hierbei unter anderem, die zur Verhinderung von Vermögensverlusten ergriffenen Maßnahmen auf ihre Zweckmäßigkeit zu prüfen.<sup>691</sup> Gemäß *Hofmann* resultieren dolose Handlungen zumeist aus einem unzureichenden internen Kontrollsystem.<sup>692</sup> Die Prüfung des internen Kontrollsystems im Bereich des Finanz- und Rechnungswesens ist somit auch auf seine präventive Wirksamkeit zur Vermeidung doloser Handlungen auszurichten.<sup>693</sup> *Ruud / Schmid* sehen in diesem Zusammenhang eine Prioritätsverschiebung der Prüfung von der nachträglichen Aufdeckung doloser Handlungen hin zur Vermeidung von dolosen Handlungen.<sup>694</sup> Trotz einer stärkeren Betonung des präventiven Aspektes bei diesen forensischen Prüfungen sind Einzelfallprüfungen zur Aufdeckung von dolosen Handlungen<sup>695</sup> nicht überflüssig. Zum einen kann auch ihnen eine präventive Wirkung inhärent sein, da stichprobenartigen, nicht angekündigten Prüfungen eine abschreckende Wirkung attestiert werden kann, sofern den Mitarbeitern eine solche Vorgehensweise von Seiten der Internen Revision bekannt ist,<sup>696</sup> und zum anderen bedarf es solcher Einzelfallprüfungen, um Verdachtsmomenten nachzugehen und diese zu konkretisieren<sup>697</sup>.

---

<sup>690</sup> So auch *Lück, W.* (2001r), S. 197 f. Ähnlich auch *Hagen, K.* (1978), S. 39.

<sup>691</sup> Siehe hierzu *Eggloff, F. / Heß, A.* (1997), S. 1038.

<sup>692</sup> So auch *Hofmann, R.* (2000), S. 233. Ähnlich auch *Singleton, T.* (2002), S. 29 f.

<sup>693</sup> In Anlehnung an *Carpenter, B. W. / Mahoney, D. P.* (2001), S. 34.

<sup>694</sup> Ähnlich *Ruud, T. F. / Schmid, P.* (2000), S. 1307. Ähnlich sieht auch *Wartenberg* eine Konzentration auf die Prävention von dolosen Handlungen im Prüfungsspektrum der Internen Revision. *Wartenberg, L.-G. v.* (1999), S. 274.

<sup>695</sup> Man kann hierbei auch von Unterschlagungsprüfungen sprechen. Vgl. *Hofmann, R.* (2000), S. 237.

<sup>696</sup> Siehe zur Wirkung von Prüfungen *Peemöller, V. H. / Richter, M.* (2000), S. 27.

<sup>697</sup> Vgl. auch *Hofmann, R.* (2000), S. 237.



Bei der Prüfung dominiert, wie bereits erwähnt, aus Effizienzgründen eine risikoorientierte Vorgehensweise. Durch Prüfung von Risikomanagement-, internen Kontroll- und EDV-Systemen kann der Interne Revisor sein Prüferisiko einschätzen und entsprechend in risikobehafteten Bereichen die Prüfung vermittels aussagebezogener Prüfungshandlungen intensivieren.<sup>698</sup> Analytische Prüfungshandlungen bieten sich hierbei insbesondere an, um Fehler und Auffälligkeiten zu lokalisieren.<sup>699</sup> Neben diesen kommen weiterhin Einzelfallprüfungen in Betracht. Diese Prüfungen können lückenlos oder stichprobenweise erfolgen, wobei die Prüfungsrichtung progressiv oder retrograd sein kann.<sup>700</sup> Bei der Stichprobenprüfung werden in Stichproben einzelne Elemente eines Prüfungsgegenstands einer näheren Prüfung unterzogen, um aufbauend auf dem Urteil hierüber auf den Zustand des gesamten Prüfungsgegenstands zu schließen. Bei der Auswahl der Stichprobenelemente kann die bewusste Auswahl und die Zufallsauswahl unterschieden werden.<sup>701</sup> Dabei ist zu berücksichtigen, dass sowohl die Methode zur Wahl der Stichprobe als auch der Stichprobenumfang von der Qualität des internen Kontrollsystems abhängt.<sup>702</sup> Die lückenlose Prüfung bildet eher eine Ausnahme. Da sie impliziert, dass alle Geschäftsvorfälle eines Bereichs oder Zeitabschnitts ausnahmslos zu prüfen sind, ist sie in hohem Maße zeit- und kostenintensiv. Sie ist jedoch bei einer undurchsichtigen oder nicht ordnungsgemäßen Buchführung und bei Unterschlagungsprüfungen anzuwenden, um bedingungslose Klarheit über den Prüfungsgegenstand zu erlangen.<sup>703</sup>

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass neben der risiko- eine prozessorientierte Vorgehensweise bei Prüfungen durch das IIA gefordert wird.<sup>704</sup> Geschäftsprozesse sind dadurch gekennzeichnet, dass sie eine Bündelung und strukturierte Reihenfolge von funktionsübergreifenden Handlungen mit einem definierten Anfang und bestimmtem Ende sowie eindeutig erkennbaren Inputs und Outputs darstellen.<sup>705</sup> Prozessorientierung bedeutet, dass die Interne

---

<sup>698</sup> Vgl. Kapitel 2.2.5.3.1.1.

<sup>699</sup> Hierzu siehe *Peemöller, V. H.* (2004b), S. 158.

<sup>700</sup> Siehe auch *Fröhlich, C.* (2001), S. 96.

<sup>701</sup> So auch *Gärtner, M.* (1998), S. 309.

<sup>702</sup> Ähnlich auch *Hofmann, R.* (1981), S. 105.

<sup>703</sup> Siehe hierzu *Hofmann, R.* (1981), S. 104. Ähnlich auch *Fröhlich, C.* (2001), S. 96.

<sup>704</sup> Siehe auch *Peemöller, V. H.* (2004b), S. 158.

<sup>705</sup> Vgl. auch *Vilsmeier, W.* (2001), S. 236.

Revision ihre Prüfungsaktivitäten an den Geschäftsprozessen ausrichtet, wodurch sich ihre Aktivitäten nicht innerhalb eines Unternehmensbereiches erschöpfen und somit bereichsübergreifende Objekte und Schnittstellenproblematiken erfasst werden können.<sup>706</sup> Eine Prüfung im Bereich des Finanz- und Rechnungswesens ist somit nicht ohne bereichsübergreifende Prüfungshandlungen, z.B. im Bereich von Produktion, Materialwirtschaft, Vertrieb oder Einkauf, möglich.<sup>707</sup>

### 2.2.5.3.3 Internal consulting

Durch ihre Tätigkeit hat die Interne Revision einen umfangreichen Einblick in das gesamte Unternehmen. Dank des hierdurch gewonnenen Wissens über die Organisation, die implementierten Systeme und Subsysteme, die Arbeitsabläufe und die Stärken und Schwächen des internen Kontrollsystems sowie ihrer Qualifikation ist die Interne Revision prädestiniert, neben ihrer Prüfungstätigkeit die Beratung als zusätzliche Dienstleistung anzubieten.<sup>708</sup> Entsprechend ist die Beratungsfunktion der Internen Revision mittlerweile fester Bestandteil der beschriebenen Definition der Internen Revision durch das IIA.<sup>709</sup>

Aufgrund der veränderten Rahmenbedingungen im Hinblick auf Komplexität und Dynamik im Umfeld und in den Unternehmen selbst und der hiermit einhergehenden Zunahme von Schwierigkeit und Umfang unternehmerischer Entscheidungen und Aufgaben, kann angenommen werden, dass der Bedarf an beratenden Leistungen durch die Interne Revision innerhalb der Unternehmen steigen wird.<sup>710</sup>

Dieser Bedarf kann primär durch die Unterbreitung von Verbesserungsvorschlägen und Alternativlösungen, zusätzlich zum Prüfungsergebnis im Rahmen der Wahrnehmung von Prüfungsaufgaben, gedeckt werden.<sup>711</sup> Das be-

---

<sup>706</sup> Hierzu siehe *Schwager, E.* (2001), S. 2107.

<sup>707</sup> Zur Unterstützung der Tätigkeit der Internen Revision im Bereich des financial auditing hat das IIR einen Leitfaden herausgegeben, der die Aufgabenbereiche und deren Interdependenzen, die Schwerpunkte, das Prüfungsvorgehen und die Kriterien bei der Prüfung des Finanz- und Rechnungswesens verdeutlicht. Siehe *Arbeitskreis 'Revision des Finanz- und Rechnungswesens' des Deutschen Instituts für Interne Revision e. V.* (Hrsg.) (2002).

<sup>708</sup> So auch *Hengst, F.-J.* (1977), S. 7; *Hofmann, R.* (2000), S. 167.

<sup>709</sup> Siehe hierzu Kapitel 2.2.5.1.

<sup>710</sup> Vgl. hierzu *Hunecke, J.* (2001a), S. 199.

<sup>711</sup> Siehe *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 13. Ähnlich auch *Peemöller, V. H.* (1976), S. 22 f.

deutet, dass die Interne Revision beispielsweise bei der Prüfung eines Unternehmensbereiches inklusive des hierauf fokussierten internen Kontrollsystems neben dem Prüfungsergebnis bei Bedarf auch Vorschläge unterbreitet, die zu einer Schließung von Schwachstellen und zur Verbesserung des Systems und der Prozesse führen. Der Präzisionsgrad der Verbesserungsvorschläge kann von konkreten Lösungsvorschlägen, über das Aufzeigen von Lösungswegen, bei denen die einzelnen Maßnahmen noch ausgearbeitet werden müssen, bis hin zu Empfehlungen reichen, die lediglich auf Probleme aufmerksam machen sollen und somit nur bedingt zu einer Lösung führen können.<sup>712</sup> Hierbei kann die Interne Revision aufgrund ihrer Erfahrungen im gesamten Unternehmen auch auf Vergleichsmöglichkeiten zurückgreifen, wenn beispielsweise das Problem eines Bereichs bereits bei einem anderen Bereich in ähnlicher Weise aufgetreten und gelöst worden ist. Die Interne Revision fungiert insofern auch als Verteiler von Wissen.<sup>713</sup>

Weiterhin ist absehbar, dass die Interne Revision aufgrund ihrer Kenntnisse und Erfahrungen in Zukunft verstärkt beratende Leistungen wahrnehmen wird, unabhängig von Prüfungsprozessen.<sup>714</sup> So erscheint es zweckmäßig, die Beratung durch die Interne Revision prozessbegleitend einzusetzen, indem die Interne Revision bereits in die Planung und Umsetzung neuer Systeme, Prozesse, Investitionen oder Ähnlichem im Unternehmen integriert wird. Diese Vorgehensweise hat diverse Vorteile. Hierdurch kann unter anderem sichergestellt werden, dass bereits in die Planung dieser Vorhaben Anforderungen im Zusammenhang mit einem funktionierenden internen Kontrollsystem implementiert und nachträgliche, kostenintensive Kontrollmaßnahmen überflüssig werden. Weiterhin ist die Interne Revision als Führungsinstrument der Unternehmensleitung in der Lage, eine unternehmenszielkonforme Vorgehensweise sicherzustellen.<sup>715</sup>

Im Rahmen der Beratungstätigkeit muss die Interne Revision jedoch bestimmte Anforderungen erfüllen, um ihren Status der Unabhängigkeit nicht zu gefährden. Wegen ihrer Tätigkeit in allen Bereichen eines Unternehmens ist es

---

<sup>712</sup> So auch *Peemöller, V. H.* (2004b), S. 160.

<sup>713</sup> Vgl. hierzu *Mathieu, E.* (1994), S. 1012.

<sup>714</sup> So auch *Peemöller, V. H. / Kunowski, S.* (1997), S. 1055 f.; *Lück, W.* (2000), Tz. 48-51.

<sup>715</sup> Vgl. zu dieser Argumentation *Peemöller, V. H. / Kunowski, S.* (1997), S. 1054 f.

unumgänglich, dass die Interne Revision einen Bereich zu prüfen hat, in dem sie zuvor beratend tätig geworden ist. Die Unabhängigkeit der Internen Revision ist dann nicht mehr gewährleistet, wenn im Zusammenhang mit der beratenden Tätigkeit auch direkt bei der Umsetzung von unterbreiteten Verbesserungsvorschlägen mitgewirkt wurde.<sup>716</sup> Die Interne Revision kann aus diesem Grunde lediglich Verbesserungsvorschläge, deren Analyse und Umsetzung in die Zuständigkeit des jeweiligen Bereiches fällt, weitergeben und anschließend prüfen, ob diese adäquat umgesetzt wurden.<sup>717</sup> *Peemöller / Richter* sehen in dieser Vorgehensweise eine Initiativfunktion der Internen Revision, da die Interne Revision durch diese Form der Beratung einen Denk- und Entscheidungsprozess einleitet.<sup>718</sup> Um auch bei der anschließenden Prüfung der Umsetzung von Vorschlägen eine größtmögliche Unabhängigkeit und Objektivität zu gewährleisten, insbesondere im Hinblick auf die Überprüfung der Zweckmäßigkeit der unterbreiteten Vorschläge, empfiehlt es sich, diese Prüfung, unter der Voraussetzung ausreichender Ressourcen, im Rahmen einer revisions-internen Rotation durch einen anderen Revisor durchzuführen.<sup>719</sup>

Im Hinblick auf die Umsetzung von Empfehlungen der Internen Revision muss jedoch angeführt werden, dass aufgrund der fehlenden Weisungsbefugnis der Internen Revision der Bereich, dem die Empfehlungen unterbreitet werden, nicht zu einer Übernahme und Umsetzung dieser Empfehlungen verpflichtet ist. Eine Übernahme und Umsetzung wird deshalb davon abhängen, ob die Vorschläge der Internen Revision von dem betroffenen Bereich akzeptiert werden und wie gut die Interne Revision die Notwendigkeit und Wichtigkeit ihrer Empfehlungen vermitteln kann.<sup>720</sup>

Bedingt durch die Zunahme von Beratungsleistungen sieht *Lück* neben einem möglichen Verlust der Unabhängigkeit auch die Gefahr einer Reduzierung der Prüfungstätigkeit der Internen Revision, in Abhängigkeit vom wahrgenommenen Umfang der beratenden Tätigkeit. Insbesondere im Hinblick auf vom Prüfungsprozess unabhängige Beratungsleistungen kann die Interne Revision

---

<sup>716</sup> Siehe auch *Hofmann, R.* (2000), S. 170; *Peemöller, V. H.* (1976), S. 23.

<sup>717</sup> Vgl. hierzu *Blohm, H.* (1991), S. 15; *Prawitt, D. F. / Romney, M. B.* (1997), S. 29; *Hofmann, R.* (2000), S. 170.

<sup>718</sup> So auch *Peemöller, V. H. / Richter, M.* (2000), S. 38.

<sup>719</sup> Ähnlich auch *Hunecke, J.* (2001a), S. 205.

<sup>720</sup> Siehe hierzu *Mathieu, E.* (1994), S. 1012.

deshalb nur entsprechend ihren Kapazitäten, unter Berücksichtigung ihrer Prüfungstätigkeit, tätig werden, um ihren Status als interne Überwachungsinstanz nicht zu verlieren.<sup>721</sup> *Hunecke* fasst diesbezüglich zusammen, dass das Ausmaß der von der Internen Revision angebotenen Beratungsleistung begrenzt wird von der möglichen Gefährdung der Unabhängigkeit, fehlenden Ressourcen und einer fehlenden Qualifikation der Internen Revision.<sup>722</sup>

Es sei abschließend darauf hingewiesen, dass allgemein ein erhöhter Bedarf an Beratung von Seiten der Unternehmen angenommen werden kann. Der Umfang, in dem ein Unternehmen auf die Interne Revision zur Befriedigung dieses Bedarfs zurückgreift, hängt jedoch entscheidend von der fachlichen Kompetenz, Akzeptanz und Vertrauenswürdigkeit der Internen Revision ab.<sup>723</sup>

## **2.3 Outsourcing der Internen Revision**

Wie im Kapitel 2.1 dargestellt wurde, ist das Outsourcing einer zuvor im Unternehmen selbst wahrgenommenen Funktion eine komplexe Angelegenheit. Die für eine fundierte Outsourcing-Entscheidung notwendigen Informationen sind mitunter nicht gänzlich zu überschauen und richten sich nach den spezifischen Umständen, die diese Entscheidung beeinflussen können. In den folgenden Kapiteln soll der Versuch unternommen werden, auf Basis der eruierten Determinanten einer Outsourcing-Entscheidung herauszustellen, ob die Interne Revision eines Unternehmens grundsätzlich als auszulagernde Unternehmensfunktion in Frage kommt, ob mit dem wirtschaftsprüfenden Berufsstand ein geeigneter Dienstleister über den Markt verfügbar ist und inwieweit für das Outsourcing der Internen Revision an Wirtschaftsprüfer eine Vorteilhaftigkeit unterstellt werden kann. Basis für diese Überlegungen bilden die konzeptionellen Ausführungen in Kapitel 2.1 und 2.2.

### **2.3.1 Beurteilung des Outsourcing-Potenzials der Internen Revision anhand des ressourcenbasierten Ansatzes**

Grundsätzlich ist zunächst zu beurteilen, ob das Outsourcing-Potenzial der Internen Revision gegeben ist. Dies ist der Fall, wenn es sich hierbei nicht um

---

<sup>721</sup> Siehe *Lück, W.* (2000), Tz. 52 f.

<sup>722</sup> Vgl. auch *Hunecke, J.* (2002), S. 158 f.

<sup>723</sup> In Anlehnung an *Schwager, E.* (2000), S. 2337.

eine Kernkompetenz des Unternehmens handelt. Dabei wurden Kernkompetenzen als Ressourcen charakterisiert, die Wettbewerbsvorteile gegenüber Konkurrenten generieren können. Gesagt wurde weiterhin, dass insbesondere unternehmensspezifische Ressourcen geeignet sind, Kernkompetenzen zu generieren. Der Grad der Unternehmensspezifität einer Ressource wurde hierbei anhand des Umfangs determiniert, in dem die Ressource lediglich innerhalb des Unternehmenskontextes einen Nutzen erbringen kann. Dabei wurde für Dienstleistungen im Speziellen darauf hingewiesen, dass diese verstärkt auf die Ressource Humanvermögen zurückgreifen und dass hier der Grad der Unternehmensspezifität in Abhängigkeit vom Verhältnis des zur Erbringung der Dienstleistung notwendigen berufsbezogenen Wissens einerseits und unternehmens- oder bereichsbezogenen Wissens andererseits zu beurteilen ist.

Betrachtet man hierbei die Ausführungen zur Internen Revision im Kapitel 2.2, so wird deutlich, dass die grundsätzliche Eignung einer Internen Revision zur Erfüllung ihrer definitorischen Aufgaben nicht dadurch determiniert wird, wie gut sie die Unternehmensstruktur und -prozesse kennt, sondern durch ihre extern erlangte berufsbezogene Qualifikation und persönlichen Fähigkeiten.<sup>724, 725</sup> Aufgrund der Allgemeingültigkeit dieser Determinanten kann deshalb gefolgert werden, dass ein Interner Revisor mit hinreichender Qualifikation durchaus befähigt ist, einen Nutzen unabhängig von der Art, Größe und Branchenzugehörigkeit eines Unternehmens zu stiften. Dennoch darf nicht vernachlässigt werden, dass für die Effektivität und Effizienz der Arbeit der Internen Revision die Kenntnis um das Unternehmen, insbesondere seiner Strukturen und Prozesse, einen bedeutenden Faktor darstellen kann.<sup>726</sup> Beispielhaft sei darauf hingewiesen, dass aufgrund der zahlreichen Schnittstellen

---

<sup>724</sup> Mit persönlichen Fähigkeiten sind intellektuelle und charakterliche Fähigkeiten gemeint. So wird immer wieder darauf verwiesen, dass ein Interner Revisor sowohl über analytische Fähigkeiten und zielorientiertes Denken als auch über Integrität, Ausdrucks-, Darstellungs-, Überzeugungsfähigkeit sowie ein sicheres und verbindliches Auftreten verfügen muss. Vgl. hierzu *Kathke, C. J. / Kötzle, A. (1999), S. 85; Wehling, J. (2001), S. 91.*

<sup>725</sup> So auch *Peemöller, V. H. (2004b), S. 187 und 192; Spaethen, U. (1993), S. 174.*

<sup>726</sup> Auch *Kathke/Kötzle* sind grundsätzlich dieser Auffassung. Auch sie sehen die Determinante unternehmensspezifische Kenntnisse nicht als notwendige Voraussetzung für die Tätigkeit der Internen Revision, sondern als hilfreich für eine erfolgreiche und zügige Arbeit der Internen Revision an. Vgl. *Kathke, C. J. / Kötzle, A. (1999), S. 85. Ähnlich auch Lück, W. / Jung, A. (1994), S. 180.*

und Interdependenzen innerhalb eines Unternehmens das Auffinden von Schwachstellen und Fehlern ohne ausreichende Kenntnis der unternehmensspezifischen Gegebenheiten schwierig erscheint. Dies gilt auch für die Eruierung alternativer Empfehlungen zur Behebung von entdeckten Schwachstellen und Fehlern.<sup>727</sup>

Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass die Ressource Interner Revisor respektive Interne Revision, bei Unterstellung einer ausreichenden Kompetenz, zwar auch außerhalb eines spezifischen Unternehmenskontextes einen Nutzen erbringen kann, eine optimierte Nutzenerbringung jedoch lediglich durch unternehmensspezifische Kenntnisse erreichbar erscheint. Somit lässt sich der Grad der Unternehmensspezifität zwar lediglich durch Würdigung der konkreten Umstände erschließen, jedoch ist er in Anbetracht dessen, dass die Ressource Interne Revision auch außerhalb des Unternehmens einen Nutzen stiften kann, eher geringer als hoch einzustufen.

Jedoch wurde herausgestellt, dass unternehmensspezifische Ressourcen am ehesten befähigt sind, Wettbewerbsvorteile zu generieren.<sup>728</sup> Dies impliziert, dass die Unternehmensspezifität lediglich hinreichend, jedoch nicht notwendig ist, um Wettbewerbsvorteile zu schaffen. Primäres Erfordernis hierfür ist die Werthaltigkeit der Ressourcen. Bezogen auf die Interne Revision ist deshalb zu untersuchen, ob sie Leistungen generiert, die entweder direkt einen Nutzen für den Kunden stiften oder dies indirekt leisten, indem sie die Effektivität und Effizienz des Unternehmens oder dessen Prozesse verbessert. Bei der Internen Revision handelt es sich grundsätzlich um eine Stabsabteilung, die lediglich Dienstleistungen offeriert, die einer unternehmensinternen Verwendung zukommen, ohne direkt am Wertschöpfungsprozess beteiligt zu sein.<sup>729</sup> Hieraus abgeleitet kann konstatiert werden, dass sie keinen direkten Nutzen für den marktseitigen Kunden stiftet. Jedoch ist es gemäß der Definition des IIA die Aufgabe der Internen Revision, durch ihre Arbeit Mehrwerte für das Unternehmen zu schaffen und die Geschäftsprozesse zu verbessern sowie das Un-

---

<sup>727</sup> Diese Ausführungen stützen sich auf die Darstellungen von *Hunecke, J.* (2001a), S. 40 f.; *Mathieu, E.* (1994), S. 1011 f. und *Spaethen, U.* (1993), S. 173 und 179 f.

<sup>728</sup> Vgl. hierzu *Dibbern, J. / Güttler, W. / Heinzl, A.* (2001), S. 686; Kapitel 2.1.6.1.

<sup>729</sup> Siehe hierzu *Spaethen, U.* (1993), S. 172 f.

ternehmen bei der Erreichung seiner Ziele zu unterstützen.<sup>730</sup> Insofern kann die Werthaltigkeit der Ressource Interne Revision idealtypischerweise grundsätzlich vorausgesetzt werden.<sup>731</sup>

Neben der Werthaltigkeit bedarf es der Eignung der Internen Revision, Wettbewerbsbarrieren gegenüber Konkurrenten darzustellen. Hierzu muss die Ressource Interne Revision nichthandelbar, nicht imitierbar und nicht substituierbar sein. Die Nichthandelbarkeit setzt voraus, dass kein Markt für die Interne Revision existiert. Aufgrund der beschriebenen Artverwandtheit der Tätigkeiten der Internen Revision und der Wirtschaftsprüfer ist es nicht verwunderlich, dass immer mehr Wirtschaftsprüferpraxen die vollständige oder teilweise Übernahme von Aufgaben der Internen Revision bereits als Dienstleistung anbieten.<sup>732</sup> Deshalb ist herauszustellen, dass durchaus ein Markt für diese Ressourcen existiert. Da die Ressourceneigenschaften Werthaltigkeit, Nichthandelbarkeit, Nichtimitierbarkeit und Nichtsubstituierbarkeit kumulativ erfüllt sein müssen, kann an dieser Stelle bereits festgehalten werden, dass die Interne Revision auf Basis der dieser Arbeit zugrunde liegenden konzeptionellen Überlegungen keine Kernkompetenz eines Unternehmens darstellt. Daraus folgt, dass das Outsourcing-Potenzial der Internen Revision grundsätzlich gegeben ist.<sup>733, 734</sup>

<sup>730</sup> So auch IIA (Hrsg.) (o.J.a).

<sup>731</sup> In Anlehnung an Biegert, H. (1998), S. 60; Kunz, H.-J. / Vesper, T. (1997), S. 258.

<sup>732</sup> Vgl. auch Engle, T. J. (1996), S. 66 f.; Ridley, A. J. (1996), S. 21; Lapelosa, M. (1997), S. 66; Peemöller, V. H. / Richter, M. (2000), S. 63; Swanger, S. L. / Chewning jr., E. G. (2001), S. 116. So wird bei den großen deutschen Wirtschaftsprüfungspraxen von der KPMG, Deloitte, Ernst & Young und BDO neben der Übernahme einzelner Aufgaben auch eine vollständige Übernahme der Internen Revision angeboten. Siehe hierzu KPMG (Hrsg.) (2002), S. 3; Deloitte (Hrsg.) (o.J.), Abschnitt "Co-sourcing / Outsourcing"; Ernst & Young (Hrsg.) (o.J.), S. 5; BDO (Hrsg.) (o.J.), S. 16 f.

<sup>733</sup> In ähnlicher Argumentationsfolge kommen auch Kunz / Vesper zu diesem Ergebnis. Siehe hierzu Kunz, H.-J. / Vesper, T. (1997), S. 258 f.

<sup>734</sup> In diesem Zusammenhang nicht berücksichtigt wurde die Analyse der Eignung der Internen Revision, eine zukünftige Kernkompetenz eines Unternehmens darzustellen. Damit zukünftig die Interne Revision eine Kernkompetenz darstellt, müsste der limitierende Faktor der Nichthandelbarkeit entfallen. Selbst wenn Wirtschaftsprüferpraxen zukünftig ihre speziellen fachspezifischen Ressourcen abbauen und keine Interne Revisionsübernahme explizit anbieten würden, verfügen sie, so soll unterstellt werden, als Wirtschaftsprüfer immer noch über die notwendige Qualifikation, um diese anbieten zu können. Hierdurch wäre immer noch gewährleistet, dass ein Unternehmen die notwendigen Ressourcen über den Markt beziehen könnte. Aus diesem Grund erscheint eine weitergehende Analyse des Kernkompetenzpotenzials der Internen Revision nicht zweckdienlich.



### **2.3.2 Beurteilung der Übernahme der Internen Revision durch Wirtschaftsprüfer**

Damit eine bisher im Unternehmen wahrgenommene Unternehmensfunktion ausgelagert werden kann, bedarf es der Existenz eines geeigneten externen Dienstleisters. Im Folgenden soll aufgezeigt werden, dass Wirtschaftsprüfer für die Übernahme der Funktion der Internen Revision eines Unternehmens sowohl geeignet sind als auch gegenüber anderen potenziellen Dienstleistern diverse komparative Vorteile aufweisen. Darüber hinaus gilt es zu fragen, ob der Kreis der Wirtschaftsprüfer aufgrund bestehender Regulierungen einzuschränken ist.

#### **2.3.2.1 Wirtschaftsprüfer als geeignete Dienstleister**

Wie in den vorstehenden Kapiteln verdeutlicht wurde, müssen Interne Revisoren diverse ethische, fachliche und persönliche Anforderungen erfüllen, damit sie ihre Aufgaben effektiv und effizient wahrnehmen können. Hierbei wurde insbesondere auf die vom IIA herausgegebenen Normen abgestellt. Da ein Wirtschaftsprüfer jedoch nicht verpflichtet ist, diese Normen anzuwenden, gilt es zu untersuchen, ob er zumindest ähnlichen Anforderungen bindend unterliegt.

Gemäß dem IIA ist eine zentrale Voraussetzung bei der Erbringung von Leistungen der Internen Revision die Beachtung ethischer Grundsätze. Der IIA code of ethics etabliert hierzu vier Grundsätze und dazugehörige Verhaltensregeln, um diese zu erfüllen. Diese Grundsätze sind Rechtschaffenheit, Objektivität, Vertraulichkeit und Fachkompetenz.<sup>735</sup> Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer unterliegt der Einhaltung von Berufsgrundsätzen und -pflichten. Diese sind durch die Wirtschaftsprüferordnung (WPO) und die diese erläuternde Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer (BS WP/vBP) festgehalten. Für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer sind diese bindend, unabhängig von der Art der erbrachten Leistung.<sup>736</sup> Im Vergleich zur Berufsethik des IIA weisen die Berufsgrundsätze und -pflichten der Wirtschaftsprüfer ähnliche Anforderungen auf. So finden sich die vom IIA eruierten

---

<sup>735</sup> Vgl. hierzu Kapitel 2.2.3.

<sup>736</sup> Siehe hierzu *Ludewig, R.* (2002), Sp. 285 f. Siehe diesbezüglich auch Kapitel 3.5 und 4.3.5.

Verhaltensregeln zur Wahrung des Grundsatzes der Objektivität in den Berufspflichten der Wirtschaftsprüfer bezüglich der Unabhängigkeit, dem Verbot der Vertretung widerstreitender Interessen, der Unbefangenheit und Unparteilichkeit sowie der Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit wieder.<sup>737</sup> Die Verhaltensregeln zur Rechtschaffenheit und Fachkompetenz des IIA code of ethics sind insbesondere im Grundsatzparagraf und in den Regelungen zur Gewissenhaftigkeit der BS WP/vBP zu finden.<sup>738</sup> Die Anforderung im Hinblick auf die Vertraulichkeit des Internen Revisors ist für den Wirtschaftsprüfer durch die Pflicht zur Verschwiegenheit und das Verbot der Verwertung von Berufsgeheimnissen abgedeckt.<sup>739</sup> Diese Ausführungen sollen verdeutlichen, dass die ethischen Normen des IIA durch Teilbereiche der Berufsgrundsätze und -pflichten der Wirtschaftsprüfer gedeckt sind und somit ein deutscher Wirtschaftsprüfer, auch wenn er nicht zur Einhaltung der ethischen Grundsätze und Verhaltensregeln des IIA verpflichtet ist, diese in sinngemäßer Weise doch durch die Einhaltung der deutschen kodifizierten Berufsgrundsätze und -pflichten zu beachten hat.<sup>740</sup>

Auch im Hinblick auf das von den SPPIA geforderte Qualitätsprogramm kann eine ähnliche Forderung beim Berufsstand der Wirtschaftsprüfer festgestellt werden. Gemäß § 55b WPO sind Wirtschaftsprüfer verpflichtet, zur Einhaltung der Berufspflichten, insbesondere für Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wird, entsprechende Maßnahmen in Form eines Qualitätssicherungssystems zu ergreifen.<sup>741</sup> Darüber hinaus ist dieses Qualitätssicherungssystem ebenfalls einer internen Nachschau<sup>742</sup> und, wenn die Wirtschaftsprüfer auch gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen durchführen, alle drei Jahre einer externen Qualitätskontrolle zu unterziehen.<sup>743</sup>

---

<sup>737</sup> Zur Kodifizierung dieser Berufspflichten siehe entsprechend der oben genannten Reihenfolge die §§ 2, 3, 20 und 21 BS WP/vBP. In Bezug auf diese und die nachfolgenden in diesem Kapitel genannten Verweise auf die BS WP/vBP sei angefügt, dass ein Verweis auf die korrespondierenden Paragraphen der WPO an dieser Stelle unterbleibt, da dies bereits in den angegebenen Paragraphen der Berufssatzung erfolgt.

<sup>738</sup> In Bezug auf Verhaltensregeln zur Rechtschaffenheit siehe § 1 Abs. 1 Satz 2, 3 sowie Abs. 2 Satz 1 und § 4 Abs. 1 Satz 1 BS WP/vBP. In Bezug auf die Fachkompetenz siehe § 4 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 BS WP/vBP.

<sup>739</sup> Siehe hierzu die §§ 9 und 10 BS WP/vBP.

<sup>740</sup> Ähnlich auch Kunz, H.-J. / Vesper, T. (1997), S. 258.

<sup>741</sup> Siehe hierzu auch § 7 BS WP/vBP.

<sup>742</sup> Siehe auch VO 1/2006 Tz: 156.

<sup>743</sup> Vgl. auch § 57a WPO, insbesondere die Absätze 1 und 2.

Ferner gilt es zu beurteilen, ob ein Wirtschaftsprüfer über die geeignete Kompetenz und Erfahrung verfügt, die nötig sind, um die Funktion der Internen Revision wahrzunehmen.<sup>744</sup> Gemäß § 2 WPO haben Wirtschaftsprüfer die Aufgabe, betriebswirtschaftliche Prüfungen durchzuführen. Daneben sind sie befugt, ihre Mandanten in steuerlichen Angelegenheiten zu beraten und zu vertreten, Wirtschafts- und Unternehmensberatungen anzubieten sowie Sachverständigen-, Gutachter- und Treuhandtätigkeiten wahrzunehmen.<sup>745</sup> Bereits die Aufzählung dieser das Berufsbild der Wirtschaftsprüfer prägenden Tätigkeiten zeigt eine Überschneidung mit dem Tätigkeitsbereich der Internen Revision, wobei insbesondere die primären Aufgaben der Prüfung und Beratung herausgestellt sein sollten.

Die zur Wahrnehmung dieser Tätigkeiten notwendige Fachkompetenz weist ein Wirtschaftsprüfer im Rahmen des Wirtschaftsprüferexamens nach. Die Inhalte der Prüfung richten sich nach § 4 der Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung (WiPrPrüfV). Demnach muss ein angehender Wirtschaftsprüfer mit der Prüfung Kenntnisse und Fähigkeiten in vier kategorisierten Wissensbereichen nachweisen. Der erste Bereich umfasst als Themen das wirtschaftliche Prüfungswesen, die Unternehmensbewertung und das Berufsrecht. Inhalte sind unter anderem rechnungslegungsbezogene Themen, wie nationale und internationale Rechnungslegungsnormen, Buchführung und Jahresabschluss für Einzel- und Konzernunternehmen. Ferner gehören zur ersten Kategorie auch die Bereiche Prüfungsnormen, Prüfungsdurchführung, Prüfungsansatz, Berichterstattung und Sonderfragen zur Prüfung von Risikomanagementsystemen, Kreditwürdigkeitsprüfungen, Unterschlagungsprüfungen, Wirtschaftlichkeitsprüfungen und Grundzüge der Prüfung der Informationstechnologie. Der zweite Teil umschließt die Prüfungsgebiete der angewandten Betriebswirtschafts- und Volkswirtschaftslehre, worunter auch die Themen Kosten- und

---

<sup>744</sup> Gemäß § 4 Abs. 2 BS WP/vBP ist es eine Bedingung, dass Wirtschaftsprüfer Aufträge nur dann übernehmen dürfen, wenn sie über die hierfür nötige Sachkunde verfügen.

<sup>745</sup> Mitunter wird auch die Rechtsberatung zum Tätigkeitsfeld der Wirtschaftsprüfer gezählt. Die reine Rechtsberatung ist für den Wirtschaftsprüfer jedoch keine Berufsaufgabe. Gemäß § 5 Nr. 2 RBerG können Wirtschaftsprüfer ihre Mandanten auch in rechtlichen Angelegenheiten beraten, mit denen sie beruflich befasst sind. Dies gilt nur insoweit, wie die Rechtsberatung mit den Aufgaben des Wirtschaftsprüfers in unmittelbarem Zusammenhang steht und eine Erledigung der Aufgaben ohne die Rechtsberatung nicht sachgemäß durchgeführt werden kann. So auch *Pabst, H.* (1998), S. 815; *Zitzelberger, S.* (2004), S. 58.

Leistungsrechnung, Planungs- und Kontrollinstrumente, Unternehmensführung und -organisation, Corporate Governance und Grundkenntnisse in anwendungsorientierter Mathematik und Statistik fallen. Die Bereiche Wirtschaftsrecht und Steuerrecht bilden die beiden letzten Prüfungsgebiete. Ähnlich zur Voraussetzung für die Zulassung zum CIA-Examen sind auch für das deutsche Wirtschaftsprüferexamen grundsätzlich ein Hochschulstudium und eine mindestens dreijährige Berufserfahrung obligatorisch.<sup>746</sup> Auch hierbei zeigt sich, dass die Prüfungsgebiete des Wirtschaftsprüferexamens diejenigen eines CIA-Examens<sup>747</sup> mindestens abdecken und grundsätzlich präsumiert werden kann, dass ein Wirtschaftsprüfer über eine ausreichende Fachkompetenz verfügen sollte, um die Funktion der Internen Revision zu übernehmen.

Auch im Hinblick auf die berufliche Erfahrung kann prinzipiell unterstellt werden, dass Wirtschaftsprüfer aufgrund ihres oben genannten weiten Tätigkeitsfeldes über ein hinreichendes Fundament zur Erbringung von Tätigkeiten der Internen Revision verfügen. Die wesentlichsten Aspekte zur Unterstützung dieser These sollen folgend verdeutlicht werden.

Zunächst kann hierzu auf die Vorbehaltsaufgabe von Wirtschaftsprüfern zur Prüfung von Jahresabschlüssen prüfungspflichtiger Unternehmen und den mit dieser Tätigkeit zusammenhängenden Aufgaben und Vorgehensweisen abgestellt werden.<sup>748</sup> Eine der originären, aus der Abschlussprüfung als Kernaufgabe von Wirtschaftsprüfern abzuleitende Fähigkeit ist die Beschaffung, Aufbereitung und Analyse von Informationen.<sup>749</sup> Dies sind ebenfalls primäre Aktivitäten der Internen Revision, wie gezeigt wurde. Im Rahmen der Wahrnehmung dieser Tätigkeit ist ein Wirtschaftsprüfer unter anderem angehalten, die Prü-

---

<sup>746</sup> Vgl. § 8 Abs. 1 und § 9 Abs. 1 WPO. Für ein Hochschulstudium ist kein Fakultätsvorbehalt existent, so dass Hochschulabsolventen jedweder Studiengänge die Zulassung zum Examen beantragen können. Vgl. *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 51. Zu alternativen Zulassungsvoraussetzungen sei auf die §§ 1-11 WPO verwiesen.

<sup>747</sup> Vgl. hierzu die Ausführungen zu den Prüfungsgebieten eines CIA-Examens in Kapitel 2.2.3.

<sup>748</sup> Zur Vorbehaltsaufgabe von Wirtschaftsprüfern und den Größenkriterien zur Einordnung von Unternehmen, die einer Prüfungspflicht unterliegen, siehe *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 4 ff.; *Peemöller, V. H.* (2004a), S. 3.

<sup>749</sup> In Anlehnung an *Dörner, D.* (1998c), S. 306 f.; *Wittsiepe, R.* (2002a), S. 175.

fung des Abschlusses unter geschäftsrisikoorientierten Gesichtspunkten auf Basis eines risikoorientierten Prüfungsansatzes vorzunehmen.<sup>750</sup>

Gemäß *Schwager* ist die Qualifikation zur und Erfahrung in der Anwendung und Umsetzung eines risikoorientierten Prüfungsansatzes eines der wesentlichen Qualifikationsmerkmale, über die ein externer Anbieter bei der Übernahme der Funktion der Internen Revision verfügen muss.<sup>751</sup> Daneben umfasst die Abschlussprüfung Objekte und Bereiche, mit denen auch die Interne Revision wie gezeigt schwerpunktmäßig befasst ist. So ist ein Wirtschaftsprüfer bei der Abschlussprüfung grundsätzlich mit der Prüfung im Bereich des Rechnungswesens eines Unternehmens befasst, welcher einen Teilbereich des financial auditing der Internen Revision darstellt. Deshalb und weil überdies eine ähnliche Prüfungsvorgehensweise unterstellt wird, werden in der Literatur diese Tätigkeiten von Wirtschaftsprüfer und Interner Revision als artverwandt bezeichnet.<sup>752</sup> Hierzu gehört auch die Prüfung zum einen des EDV-Systems, zumindest der Teilbereiche, die Einfluss auf die Rechnungslegung des Unternehmens haben, und zum anderen der nach § 91 Abs. 2 AktG geforderten Maßnahmen. Hierdurch bedingt werden insbesondere das Risikofrüherkennungssystem und das zur Wahrung der Funktionsfähigkeit dieses Systems zuständige interne Überwachungssystem eines Unternehmens, wozu auch das interne Kontrollsystem zählt, zu Prüfungsbereichen des Wirtschaftsprüfers bei einer Abschlussprüfung.<sup>753</sup>

Auch wenn grundsätzlich von einer Artverwandtheit gesprochen werden kann, so bestehen im Detail Unterschiede zwischen der Internen Revision und dem Wirtschaftsprüfer in seiner Funktion als Abschlussprüfer, die in der folgenden Tabelle 2-5 genannt werden sollen.

---

<sup>750</sup> Siehe auch *Dörner, D.* (2002), Sp. 1744. Zum Inhalt und Ausgestaltung einer geschäftsrisikoorientierten Abschlussprüfung siehe insbesondere *Ruhnke, K.* (2002a).

<sup>751</sup> Siehe *Schwager, E.* (2003b), S. 2134 f. und 2137.

<sup>752</sup> Vgl. unter anderem *Kunz, H.-J. / Vesper, T.* (1997), S. 258; *Lück, W. / Jung, A.* (1994), S. 176.

<sup>753</sup> Zur Darstellung und Abgrenzung dieser Systeme siehe insbesondere die Kapitel 2.2.4.1 und 2.2.5.3.1. Zum Inhalt der Prüfung des Risikomanagementsystems im Rahmen der Abschlussprüfung siehe auch IDW PS 340, bezüglich des internen Überwachungssystems IDW PS 260 und im Hinblick auf das EDV-System IDW PS 330.

<b>Merkmal</b>	<b>Interne Revision</b>	<b>Abschlussprüfer</b>
Auftrag	Unternehmensleitung	Aufsichtsrat
Grundlage	delegierte Funktion der Unternehmensleitung	Gesetz und Satzung/Gesellschaftsvertrag
Verhältnis zur... Unternehmensleitung Unternehmenseinheiten	abhängig unabhängig	unabhängig unabhängig
Kontakt zum Aufsichtsrat (wenn vorhanden)	grundsätzlich nein	ja
Prüfungsgegenstand	gesamtes Unternehmen	Rechnungslegung und u.U. Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG
Prüfungsziele	Schutz und Mehrung des Unternehmensvermögens	Schutz der Aktionäre/Gesellschafter, Gläubiger und Öffentlichkeit
Prüfungskriterien/-schwerpunkte	Ordnungsmäßigkeit Risiken Sicherheit Wirtschaftlichkeit Zukunftssicherung Zweckmäßigkeit	Ordnungsmäßigkeit Risiken Zweckmäßigkeit
Basis der Auftragsdurchführung	SPPIA	Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung
Prüfungsmethode	Financial auditing Operational auditing Management auditing	Financial auditing Prüfung des internen Überwachungssystems (auf Rechnungslegung und Risikofrüherkennung bezogen)
Prüfungsansatz	risikoorientiert	risikoorientiert
Berufsvertretung	IIR (mit IIA assoziiert)	WPK und IDW
Berufsexamen	CIA	Wirtschaftsprüfer und vereidigter Buchprüfer
Berufsethik	IIA Code of Ethic	Berufsgrundsätze und -pflichten
Kooperation	IIR Revisionsstandard Nr. 1	IDW PS 321
Fort- und Weiterbildung	Voraussetzung zur Berufsausübung	

**Tabelle 2-5: Abgrenzung zwischen Interner Revision und Abschlussprüfer<sup>754</sup>**

Auch bei der Beratung kann den Wirtschaftsprüfern eine ausreichende Erfahrung unterstellt und zudem darauf hingewiesen werden, dass die Bereiche respektive Problemstellungen, bei denen Wirtschaftsprüfer in der Praxis beratend tätig sind, denen der Internen Revision gleichen. So führt *Zitzelsberger* aus, dass Wirtschaftsprüfer unter anderem Beratungen im Zusammenhang mit Fragen der Einführung und Verbesserung von Prozessen und Systemen anbieten. Zu nennen sind insbesondere die Themenbereiche Rechnungswesen, internes Überwachungssystem, Risikofrüherkennungssystem, Unternehmensorganisation, Informationstechnologie sowie Fragen der konstitutionellen Unternehmensgestaltung, zu Unternehmenstransaktionen und wirtschaftlichen

<sup>754</sup> In Anlehnung an *Hofmann, R.* (2000), S. 298.

Schief lagen.<sup>755</sup>

Auch bei der Erbringung von Beratungsleistungen ist der Wirtschaftsprüfer den Berufsgrundsätzen und -pflichten unterworfen. Bei einer gleichzeitigen Wahrnehmung von prüferischen und beratenden Tätigkeiten ist deshalb sicherzustellen, dass die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers gewährleistet bleibt.<sup>756</sup> In diesem Kontext wird die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers im Wesentlichen durch das Tätigkeitsverbot bei Besorgnis der Befangenheit sichergestellt.<sup>757</sup> Besorgnis der Befangenheit kann insbesondere aus geschäftlichen, finanziellen oder persönlichen Beziehungen resultieren, wie Eigeninteressen, Interessenvertretung oder persönliche Vertrautheit, die aus Sicht eines verständigen Dritten dazu geeignet erscheinen, die Urteilsbildung des Wirtschaftsprüfers zu beeinflussen.<sup>758</sup> Weiterhin liegt die Besorgnis der Befangenheit vor, wenn der Wirtschaftsprüfer maßgeblich am Zustandekommen eines zu beurteilenden Tatbestandes mitgewirkt hat.<sup>759</sup> Grundsätzlich lässt sich hieraus ableiten, dass Prüfung und Beratung immer dann vereinbar sind, wenn die Prüfung der Beratung vorausgeht.<sup>760</sup> Im Rahmen einer nachhaltigen Übernahme der Tätigkeit der Internen Revision ist es jedoch unumgänglich, dass eine Prüfung in einem Bereich erfolgt, in dem zuvor Beratungsleistungen erbracht wurden.<sup>761</sup> Von entscheidender Bedeutung ist hierbei, inwieweit der Prüfer durch die Beratungsleistung am Zustandekommen der zu beurteilenden Tatsache mitgewirkt hat. Zur Klärung sei auf ein Urteil des BGH vom 21.4.1997, das so genannte „Allweiler-Urteil“,<sup>762</sup> verwiesen. Gemäß der Begründung zu diesem Urteil ist eine Beratungsleistung dann keine unzulässige Mitwirkung, wenn die funktionale Entscheidungszuständigkeit beim Mandanten verbleibt. Dies ist der Fall, wenn die Beratungsleistung lediglich eine Darstel-

---

<sup>755</sup> So Zitzelberger, S. (2004), S. 53.

<sup>756</sup> Bezüglich der Übernahme der Internen Revision durch einen Wirtschaftsprüfer, der gleichzeitig Abschlussprüfer beim jeweiligen Unternehmen ist, sei auf Kapitel 2.3.2.3 verwiesen.

<sup>757</sup> Siehe § 21 BS WP/vBP. Auch IDW (Hrsg.) (2000), Abschnitt A, Tz. 239.

<sup>758</sup> Vgl. § 21 Abs. 2 und 3 BS WP/vBP. Zu Eigeninteressen siehe § 23 BS WP/vBP, zur Interessenvertretung siehe § 23b BS WP/vBP und zu persönlicher Vertrautheit siehe § 24 BS WP/vBP.

<sup>759</sup> Hierzu § 23a BS WP/vBP.

<sup>760</sup> Siehe hierzu die Begründung zum § 23a BS WP/vBP bei WPK (Hrsg.) (2005), S. 44.

<sup>761</sup> Siehe Kapitel 2.2.5.3.3.

<sup>762</sup> Auch so Hommelhoff, P. (1997), S. 550; Lenz, H.-R. (1999), S. 547; Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K. (2003), S. 159; Niehus, R. J. (2002), S. 617; Röhricht, V. (1998), S. 153.

lung von Handlungsalternativen und deren Konsequenzen darstellt und die Entscheidung zu deren Umsetzung beim Mandanten verbleibt. Ebenfalls ist auch dann eine unzulässige Mitwirkung zu verneinen, wenn lediglich eine Lösungsalternative abgegeben wird, diese jedoch die einzig zulässige Alternative darstellt oder der Mandant die Wahl hat, diese Alternative nicht umzusetzen.<sup>763</sup>

### 2.3.2.2 Komparative Wettbewerbsvorteile von Wirtschaftsprüfern als externe Dienstleister für Tätigkeiten der Internen Revision

Neben Wirtschaftsprüfern werden in der Literatur auch noch weitere Dienstleister für die Übernahme der Internen Revision erwähnt. Zu nennen sind hierbei insbesondere Unternehmensberater.<sup>764</sup> Aber auch Steuerberater<sup>765</sup> sowie Anbieter von speziellen Revisionsdienstleistungen wie z.B. EDV-Revisionen<sup>766</sup> und forensic services<sup>767</sup> werden in der Literatur genannt. Die hier dargestellten Charakteristiken der Wirtschaftsprüfer im Hinblick auf deren Eignung für die Übernahme der Internen Revision charakterisieren zugleich auch die wesentlichen komparativen Wettbewerbsvorteile gegenüber alternativen potenziellen Anbietern von Revisionsdienstleistungen.

Hervorzuheben sind hierbei insbesondere die fundamentalen Prinzipien in Form der genannten Berufsgrundsätze und -pflichten, die von Wirtschaftsprüfern bei ihrer Tätigkeit zu berücksichtigen sind. Mit Ausnahme des Berufsstandes der Steuerberater<sup>768</sup> unterliegen die anderen Wettbewerber keinen ähnlich

<sup>763</sup> Vgl. *BGH* (1997). Eine ausführliche Auseinandersetzung findet sich in den zahlreichen Diskussionen zu diesem Urteil in der Literatur, unter anderem bei *Böcking, H.-J. / Orth, C.* (2002), Sp. 262-264; *IDW* (Hrsg.) (2000), Abschnitt A, Tz. 242-248; *Hommelhoff, P.* (1997), S. 550-562; *Lenz, H.-R.* (1999), S. 547; *Niehus, R. J.* (2002), S. 617; *Röhrich, V.* (1998), S. 153-163.

<sup>764</sup> So auch *Hofmann, R.* (2000), S. 271; *Kunz, H.-J. / Vesper, T.* (1997), S. 258; *Lück, W. / Jung, A.* (1994), S. 176.

<sup>765</sup> Siehe hierzu auch *Peemöller, V. H.* (1996), S. 1420.

<sup>766</sup> Vgl. auch *Hofmann, R.* (2000), S. 271; *Kliege, H.* (1994), S. 305.

<sup>767</sup> Unter forensic services sind in diesem Zusammenhang forensische Dienstleistungen zu verstehen, welche im Bereich der dolosen Handlungen eingesetzt werden, um Verdachtsmomente durch gezielte Beweisermittlung zu konkretisieren und Schwachstellen im internen Kontrollsystem zu lokalisieren. Siehe hierzu *Wilkinson, J. / Rebmann, L.* (2001), S. 482-484.

<sup>768</sup> Steuerberater unterliegen ähnlichen Berufspflichten wie Wirtschaftsprüfer. Im Wesentlichen zu nennen sind hierbei die Verpflichtungen zur Unabhängigkeit, Eigenverantwortlichkeit, Gewissenhaftigkeit, Verschwiegenheit und der Verzicht auf berufswidrige Werbung. Vgl. § 57 StBerG.



reglementierten ethischen Verpflichtungen.<sup>769</sup> Doch gerade diese ethischen Normen können ein wesentliches Qualitätszeichen für Unternehmen darstellen, die beabsichtigen, ihre Interne Revision auf externe Dienstleister zu übertragen. So kann davon ausgegangen werden, dass von Wirtschaftsprüfern zum einen die für die Tätigkeit der Internen Revision elementaren Voraussetzungen eingehalten werden und zum anderen eine gewisse Erfahrung darin besteht, Situationen zu bewältigen, die im Konflikt zu den ethischen Grundsätzen stehen. Grundsätzlich lassen sich auch andere Dienstleister zur Wahrung von ethischen Grundsätzen vertraglich verpflichten. Die Sanktionen bei Missachtung erscheinen jedoch bei dem gesetzlich verpflichteten Berufsstand der Wirtschaftsprüfer<sup>770</sup> größer als bei vertraglich verpflichteten Dienstleistern.<sup>771</sup>

Ferner sind beispielsweise Wirtschaftsprüfer dazu verpflichtet, keine erfolgsabhängigen Honorare auszuhandeln, um ihre Integrität nicht zu gefährden.<sup>772</sup> Im Gegensatz dazu ist es bei Unternehmensberatern z.B. auch üblich, eine Honorierung in Abhängigkeit von der Güte der erbrachten Leistung auszuhandeln.<sup>773</sup> Dieser auf den ersten Blick durchaus positiv erscheinende Umstand kann jedoch dazu führen, dass die Objektivität der Beurteilungen leidet.<sup>774</sup>

---

<sup>769</sup> So besteht beispielsweise für den Beruf des Unternehmensberaters in Deutschland keine gesetzliche Regelung im Sinne einer Berufsordnung. Weder ist der Zugang zum Beruf noch sind spezielle Tätigkeitsbereiche, wie z.B. bei den Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern oder Rechtsanwälten, gesetzlich geregelt. Von daher existieren auch kein rechtlich normiertes Berufsbild und kein Rechtsschutz für die Berufsbezeichnung. Vgl. *List, H.* (1993), S. 1488; *Weyrather, C.* (2004), S. 29. Hieraus lässt sich auch folgern, dass in der Praxis die Fähigkeiten und Tätigkeiten der Unternehmensberater sehr heterogen sind. Ähnlich auch *Heuermann, R. / Herrmann, F.* (2003), S. 385. Ein Umstand, der insbesondere die Suche nach einem geeigneten Dienstleister erschwert. Vgl. hierzu *Raff, R. / Brauner, D. J.* (2004), S. 20 und 23.

<sup>770</sup> Zu möglichen Sanktionen bei Verletzung der Berufspflichten durch Wirtschaftsprüfer sei auf Kapitel 4.3.5 verwiesen.

<sup>771</sup> Es soll hier nicht der Eindruck entstehen, die vorliegende Arbeit wolle Unternehmensberatern oder anderen Dienstleistern eine vorsätzliche Missachtung von vertraglichen Absprachen unterstellen. Denn bei Missachtung von vertraglich vereinbarten Ethikgrundsätzen können erhebliche wirtschaftliche Konsequenzen drohen. Diese können von Vertragsauflösung und Einnahmenverlusten sowie hierdurch bedingter negativer Reputation und Verlust zukünftiger Mandanten und Einnahmen bis hin zu zivilrechtlichen Schadenersatzforderungen führen. Dennoch sei hier unterstellt, dass Wirtschaftsprüfer, aufgrund ihrer Erfahrung, im Umgang mit der Einhaltung von ethischen Grundsätzen besser geeignet erscheinen.

<sup>772</sup> Vgl. auch § 2 Abs. 2 Nr. 1 BS WP/vBP.

<sup>773</sup> Siehe auch *Gomez, P. / Weber, P.* (1989), S. 55. *Fridrich* betont jedoch in diesem Zusammenhang, dass erfolgsabhängige Honorare, obwohl in der Wirtschaft diskutiert und auch gefordert, lediglich bei klar zuzuordnenden Kriterien sinnvoll seien. Da dies häufig nicht der Fall sei, ist nach Auffassung des Autors die Honorierung auf Tagessatzbasis die häufigste verwendete Honorarart. *Fridrich, A.* (2004), S. 46.

<sup>774</sup> Vgl. hierzu *Heuermann, R. / Herrmann, F.* (2003), S. 78 ff.

Weiterhin ist anzuführen, dass insbesondere die prüferische Tätigkeit nicht zu den Kernkompetenzen von Unternehmensberatern und Steuerberatern gehören. Entsprechend sind Qualitätsmerkmale in Form von Examina, die die Fachkompetenz im Bereich des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nachweisen, für diese Berufe nicht obligatorisch.

Gleiches gilt grundsätzlich auch für Anbieter von speziellen Revisionsdienstleistungen. Im Gegensatz zu Unternehmens- und Steuerberatern kann jedoch angeführt werden, dass Anbieter von speziellen Revisionsdienstleistungen ihre Kernkompetenz auch in diesem angebotenen Bereich sehen. Ein Umstand, aus dem im Vergleich für die Wirtschaftsprüfer eher ein komparativer Nachteil denn ein Vorteil erwächst. Dennoch erscheinen diese Anbieter aufgrund der Reduzierung ihres Angebots auf ein spezielles Revisionsgebiet nicht geeignet, ein vollständiges Outsourcing der Internen Revision zu übernehmen. Auch im Hinblick auf ein partielles Outsourcing darf nicht vernachlässigt werden, dass die Übernahme von Funktionen der Internen Revision eine nachhaltige Auftragsbeziehung zwischen Unternehmen und Dienstleister voraussetzt.<sup>775</sup> Aufgrund der Dynamik der Umwelt- und Unternehmensentwicklungen erscheint es plausibel, dass die Revisionsschwerpunkte in einem Unternehmen ebenfalls temporären Änderungen unterliegen. Will ein Unternehmen nicht mehr oder weniger häufig den Anbieter von Revisionsdienstleistungen wechseln, so erscheint es angebracht, auch bei einem partiellen Outsourcing einen Dienstleister zu wählen, der grundsätzlich in der Lage ist, das breite Tätigkeitsspektrum der Internen Revision zu offerieren. Dies schließt auch nicht aus, dass der externe Anbieter unter Umständen auf andere Dienstleister zurückgreift, die auf bestimmten Gebieten der Internen Revision über Spezialkenntnisse verfügen. So kann ein Wirtschaftsprüfer durchaus für seine Tätigkeiten auf die Fähigkeiten von Spezialisten zurückgreifen. Zu beachten ist hierbei jedoch, dass dies die Eigenverantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers nicht negativ beeinflusst. So muss der Wirtschaftsprüfer sein Handeln in eigener Verantwortung bestimmen, sein Urteil selbst bilden und seine Entscheidungen selbst treffen.<sup>776</sup>

---

<sup>775</sup> In Anlehnung an Lück, W. / Jung, A. (1994), S. 174 f.

<sup>776</sup> Siehe § 11 Abs. 1 BS WP/vBP.

Die Tätigkeiten der Internen Revision umfassen neben der Prüfung auch die Beratung. Dieses internal consulting kann als prüfungsbezogene oder prüfungsunabhängige Beratung erfolgen. Die prüfungsbezogene Beratung ist eine konsequente Erweiterung einer erbrachten Prüfungstätigkeit, bei der Schwachstellen oder Fehler entdeckt wurden, deren Behebung Ziel der Beratungsempfehlungen ist. In logischer Fortführung der oben genannten prüferischen Kernkompetenz kann konstatiert werden, dass Wirtschaftsprüfer für die Erbringung einer solchen Dienstleistung aufgrund ihrer Erfahrung durchaus Vorteile gegenüber anderen Wettbewerbern aufweisen. So ist insbesondere im Rahmen der Abschlussprüfung die Unterbreitung von Empfehlungen zur Behebung von bei der Prüfung festgestellten Unzulänglichkeiten verpflichtend, wenn hierdurch der vom Unternehmen erstellte Jahresabschluss so zu beeinflussen ist, dass eine normenkonforme Rechnungslegung zustande kommt und das Testat nicht eingeschränkt oder versagt werden muss.<sup>777</sup> Die prüfungsunabhängige Beratung hingegen gehört zur Kernkompetenz von Unternehmens- und Steuerberatern, wie bereits aus der Bezeichnung der Berufe hervorgeht.<sup>778</sup> Grundsätzlich können Wirtschaftsprüfer prüfungsunabhängige Beratungsleistungen erbringen und sollten aufgrund ihrer Fachkompetenz hierzu in der Lage sein. Jedoch haben insbesondere die großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ihre engen wirtschaftlichen Verflechtungen zu ihren Beratungstochtergesellschaften aufgelöst<sup>779</sup> und diese mitunter an andere Unternehmen veräußert<sup>780</sup>, wodurch der Zugang zu einem großen Teil der beratungsspezifischen Ressourcen ebenfalls verloren ging. Grundsätzlich kann hieraus gefolgert werden, dass zumindest für den Bereich der prüfungsunabhängigen Beratung kein komparativer Wettbewerbsvorteil gegenüber Unter-

---

<sup>777</sup> Zum so genannten „Einwirkungsgebot“ siehe *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 158.

<sup>778</sup> Während sich das Spektrum der Beratungsdienstleistungen von Steuerberatern auf steuerliche Fragen begrenzen, ist eine Einschränkung des Dienstleistungsumfangs für allgemeine Unternehmensberater nicht möglich.

<sup>779</sup> Die Trennung der voneinander unabhängig wahrgenommenen Prüfungs- und Beratungstätigkeiten der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften wurde insbesondere durch die öffentliche Kritik hieran im Zuge spektakulärer Bilanzskandale forciert. Siehe hierzu auch Kapitel 2.3.2.3. So forderte die SEC nach dem Skandal um den ehemals größten US-amerikanischen Energieversorger Enron die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften auf, sich von ihren Beratungstochtergesellschaften zu trennen. Siehe hierzu ausführlich *Heuermann, R. / Herrmann, F.* (2003), S. 29 f.

<sup>780</sup> Am 02.10.2002 wurde Monday, die Beratungsgesellschaft von PricewaterhouseCoopers (PwC), an IBM veräußert.

nehmensberatungen unterstellt werden kann.<sup>781</sup>

Ein weiterer Vorteil, den Wirtschaftsprüfer gegenüber anderen Dienstleistern haben, ist eine zu unterstellende tendenziell verbesserte Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer des Unternehmens, für das sie Funktionen der Internen Revision wahrnehmen.<sup>782</sup> Grundlage für diese These bildet der IDW PS 320. Demnach kann ein Abschlussprüfer, ohne seine Pflicht zur Eigenverantwortlichkeit zu verletzen, die Arbeiten eines externen Prüfers unter bestimmten Voraussetzungen verwenden.<sup>783</sup> Dabei kann die Verwendung in einer eigenverantwortlichen Verwertung oder in einer Übernahme bestehen. Im Gegensatz zur Übernahme kann eine Verwertung von Prüfungsurteilen externer Prüfer, wie auch eine Verwendung von Prüfungsergebnissen der Internen Revision, die eigenen Prüfungsfeststellungen des Abschlussprüfers nicht ersetzen<sup>784</sup>. Der Abschlussprüfer hat deshalb zu beurteilen, welchen Einfluss die Arbeit eines externen Prüfers auf die Abschlussprüfung haben wird. Hierzu hat der Abschlussprüfer, da er die alleinige Verantwortung für das Prüfungsurteil der Abschlussprüfung trägt, sicherzustellen, dass die eigenen Tätigkeiten ausreichend eigene Erkenntnisse generieren, um zu einem eigenverantwortlichen Prüfungsurteil zu gelangen. Dies bedarf der Beurteilung der relativen Bedeutung des selbst geprüften Teils des Abschlusses, der Feststellung, ob die Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit und das wirtschaftliche Umfeld der vom externen Prüfer geprüften Teilbereiche ausreichend sind und der Einschätzung des Risikos wesentlicher Falschaussagen im von einem externen Prüfer beurteilten Bereich.<sup>785</sup> Ferner hat sich der Abschlussprüfer eine schriftliche Bestätigung vom externen Prüfer geben zu lassen, dass das Unabhängigkeitserfordernis und die Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Berichtspflichten beachtet

---

<sup>781</sup> Auch *Schmidt* ist der Auffassung, dass komparative Wettbewerbsvorteile der Wirtschaftsprüfer gegenüber konkurrierenden Anbietern eher bei einer steuerlichen denn bei einer betriebswirtschaftlichen Beratung zu unterstellen sind. Die steuerliche Beratungskompetenz der Wirtschaftsprüfer wird vom Autor aus dem Umstand abgeleitet, dass die meisten Wirtschaftsprüfer auch Steuerberater sind. Vgl. *Schmidt, P.-J.* (1998), S. 323 f.

<sup>782</sup> Zur Zusammenarbeit von Interner Revision und dem Abschlussprüfer siehe Kapitel 2.2.4.3.

<sup>783</sup> Als andere externe Prüfer gelten Prüfer, die nicht mit dem Abschlussprüfer identisch sind und die Prüfungsaussagen zur Rechnungslegung von Teileinheiten treffen, welche in den zu prüfenden Jahresabschluss eingehen. Siehe IDW PS 320.1 f.

<sup>784</sup> So auch *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 405.

<sup>785</sup> Diese Ausführungen beziehen sich auf IDW PS 320.11 f.

worden sind.<sup>786</sup> Das Ausmaß der Verwertung der Arbeit eines externen Prüfers hängt darüber hinaus von der beruflichen Qualifikation, fachlichen Kompetenz und der Beurteilung der Qualität der Arbeit des externen Prüfers ab. Im Gegensatz zur Verwendung von Ergebnissen der Internen Revision kann der Abschlussprüfer jedoch davon ausgehen, dass die berufliche Qualifikation und fachliche Kompetenz des externen Prüfers den Erfordernissen dieses Prüfungsstandards entsprechen, wenn es sich um einen deutschen Wirtschaftsprüfer handelt.<sup>787</sup> Auch zur Beurteilung der Qualität der Arbeit eines externen Prüfers kann der Abschlussprüfer seine Prüfungshandlungen einschränken, wenn die Praxisorganisation des externen Prüfers einer regelmäßigen externen Qualitätskontrolle unterliegt. In diesem Fall ist es ausreichend, wenn der Abschlussprüfer zur Beurteilung der Qualität die Prüfungsberichte oder sonstige Zusammenfassungen der Prüfungsergebnisse durchsieht.<sup>788</sup> Insbesondere durch diese reduzierten Prüfungshandlungen zur Würdigung von Qualifikation und Qualität der Arbeit eines externen Prüfers können, je nach Umfang der für die Abschlussprüfung relevanten verwertbaren Prüfungsfeststellungen, die Dauer und somit die Kosten der Abschlussprüfung gesenkt werden<sup>789</sup> und auch die gegenseitige Abstimmung von Prüfungshandlungen verbessert werden.

### **2.3.2.3 Vereinbarkeit von Abschlussprüfung und Übernahme der Internen Revision**

Aus den zuvor gemachten Ausführungen ergibt sich die Frage, ob eine weitere Verbesserung der Zusammenarbeit zwischen einer ausgelagerten Internen Revision und dem Abschlussprüfer erreicht werden kann, wenn der Wirtschaftsprüfer, der Funktionen der Internen Revision übernimmt, und der Abschlussprüfer identisch sind. Grund für diese Annahme ist der Umstand, dass dem Abschlussprüfer eine grundlegende Kenntnis über die unternehmensspezifischen Gegebenheiten unterstellt werden kann. Dabei ist diese Kenntnis umso tiefer, je länger er als Abschlussprüfer bei dem Unternehmen tätig ist.

---

<sup>786</sup> Hierzu siehe IDW PS 320.14a.

<sup>787</sup> Vgl. IDW PS 320.20.

<sup>788</sup> Siehe IDW PS 320.24.

<sup>789</sup> Gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 1 BS WP/vBP darf ein Wirtschaftsprüfer keine erfolgsorientierte Vergütung aushandeln. Seine Vergütung bestimmt sich im Wesentlichen nach dem Zeiteinsatz der bei der Abschlussprüfung eingesetzten Fachkräfte. Vgl. hierzu *Dörner, D.* (1998d), S. 936.

Fraglich erscheint diese Konstellation allerdings deswegen, weil zumindest bei börsennotierten Kapitalgesellschaften das interne Überwachungssystem und somit auch die Interne Revision zum Prüfungsbereich des Abschlussprüfers werden und somit gegen das Selbstprüfungsverbot verstoßen werden könnte. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass das IDW darauf hinweist, dass der Abschlussprüfer für jedes Unternehmen das rechnungslegungsbezogene interne Kontrollsystem beurteilt und die Erkenntnisse hieraus bei der Planung und Durchführung der Prüfung berücksichtigt.<sup>790</sup> Auch hier besteht grundsätzlich die Gefahr der Prüfung eigener Leistungen, insbesondere dann, wenn der Wirtschaftsprüfer in seiner Eigenschaft als Interner Revisor Empfehlungen zur Verbesserung dieses Systems unterbreitet hat. Aus diesen Gründen ist deshalb zunächst zu prüfen, ob diese Konstellation nicht durch geltendes Recht untersagt wird.

Die Vereinbarkeit der Abschlussprüfung bei gleichzeitiger Erbringung von weiteren Nichtprüfungsleistungen<sup>791</sup> durch einen Wirtschaftsprüfer steht insbesondere durch zahlreiche nationale und internationale Bilanzskandale der jüngeren Vergangenheit im Blickpunkt der öffentlichen Kritik. Für Aufsehen sorgten insbesondere die Unternehmenszusammenbrüche und -krisen der Unternehmen Enron und Worldcom in den USA, Parmalat in Italien und Phillip Holzmann, Hypovereinsbank und Landesbank Berlin in Deutschland.<sup>792</sup> Grund hierfür waren unter anderem Bilanzmanipulationen und zweifelhafte Bilanzierungspraktiken, die entweder vom Abschlussprüfer übersehen oder nicht beanstandet wurden.<sup>793</sup> So haben beim ehemals größten Energieversorger der USA Enron die damaligen Abschlussprüfer der Wirtschaftsprüfungspraxis Arthur Andersen, anscheinend um die gleichzeitig für Enron erbrachten lukrativen Nichtprüfungsleistungen nicht zu gefährden, die gefälschten Bilanzen von Enron testiert und darüber hinaus aufbewahrungspflichtige Unterlagen über

---

<sup>790</sup> Siehe hierzu IDW PS 260.

<sup>791</sup> Im angloamerikanischen Sprachraum wird hierfür der Begriff „non-audit services“ verwendet. Siehe auch Lenz, H.-R. (2004), S. 707; Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K. (2003), S. 129.

<sup>792</sup> Die Liste der deutschen Unternehmen, deren wirtschaftlichen Krisen auch auf eine unzureichende Unternehmensüberwachung zurückzuführen ist, ließe sich noch erweitern. Hierzu sei jedoch verwiesen auf die Ausführungen bei Hofmann, R. (2000), S. 48-55.

<sup>793</sup> Siehe auch Lenz, H.-R. (2004), S. 707.

die Prüfungsdurchführung vernichtet.<sup>794</sup> Zu den neben der Abschlussprüfung erbrachten Dienstleistungen gehörte hierbei auch die Übernahme der Internen Revision von Enron.<sup>795</sup> Diese Entwicklungen führten zu einem allgemeinen Vertrauensverlust in veröffentlichte Finanzinformationen.<sup>796</sup>

Die EU-Kommission reagierte auf diesen Umstand und verabschiedete am 16.05.2002 eine Empfehlung mit dem Titel „Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien“. Ein Ziel dieser Empfehlung ist es, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, die die Grundlage für das Vertrauen der Öffentlichkeit in den veröffentlichten testierten Jahresabschluss darstellt, zu stärken.<sup>797</sup> In ihren Ausführungen geht diese Empfehlung auch darauf ein, dass bei einer Übernahme von Leistungen der Internen Revision durch den Abschlussprüfer das Risiko besteht, dass dieser seine eigene Tätigkeit zu beurteilen hat. Zur Verminderung dieses Risikos sollte sich der Abschlussprüfer deshalb davon überzeugen, dass die Unternehmensleitung jederzeit verantwortlich ist für das gesamte interne Kontrollsystem, für die Determinierung des Anwendungsbereichs, des Risikos und der Häufigkeit der zu erbringenden Revisionsleistungen und für die Berücksichtigung und Umsetzung der im Rahmen der Abschlussprüfung oder der Internen Revision gemachten Feststellungen und Empfehlungen. Sollte der Abschlussprüfer nicht davon überzeugt sein, dass eine Reduzierung des Risikos möglich ist, so sollte er keine Funktion der Internen Revision übernehmen. Weiterhin sollte er zur Minimierung des Risikos der Selbstprüfung die Prüfungsergebnisse der Internen Revision nicht ohne angemessene Überprüfung verwerten. Dies beinhaltet auch eine interne Nachprüfung dieser Prüfungsergebnisse durch einen Prüfungspartner<sup>798</sup>, der weder mit der Abschlussprüfung noch mit den Aufgaben der Internen Revision betraut ist.<sup>799</sup>

Die amerikanischen Regulierungsbehörden reagierten ebenfalls auf die oben

---

<sup>794</sup> So auch Heuermann, R. / Herrmann, F. (2003), S. 30.

<sup>795</sup> Siehe Tanski, J. S. (2003), S. 92.

<sup>796</sup> Vgl. auch Schmidt, S. (2003), S. 779.

<sup>797</sup> Siehe hierzu Europäische Kommission (Hrsg.) (2002), Tz. 1 f.

<sup>798</sup> Hierbei handelt es sich um eine Person einer Wirtschaftsprüferpraxis, die als Abschlussprüfer zugelassen ist und persönlich die Hauptverantwortung für Prüfungsleistungen bei einer Pflichtprüfung übernimmt. Europäische Kommission (Hrsg.) (2002), Anlage „Glossar“.

<sup>799</sup> Siehe Europäische Kommission (Hrsg.) (2002), Kapitel 7.2.4.

genannten Entwicklungen und verabschiedeten den SOA. Dieses amerikanische Bundesgesetz sieht es ebenfalls vor, dass bestimmte Dienstleistungen nicht gemeinsam mit der Abschlussprüfung für einen Mandanten erbracht werden können. Hierzu gehört auch die Übernahme einer ausgelagerten Internen Revision.<sup>800</sup> In den von der SEC herausgegebenen Ausführungsregelungen zum SOA, die auch die mit der Abschlussprüfung unvereinbaren acht Nichtprüfungsdienstleistungen konkretisieren,<sup>801</sup> wird diesbezüglich erklärt, dass jede Form der Übernahme der Internen Revision durch den Abschlussprüfer untersagt ist, wenn sich die Tätigkeit auf das rechnungslegungsbezogene interne Kontrollsystem, Rechnungslegungssystem oder den Jahresabschluss bezieht, da hiermit gegen das Selbstprüfungsverbot verstoßen würde.<sup>802</sup> Darüber hinaus können Leistungen der Internen Revision auch vom Abschlussprüfer erbracht werden, sie bedürfen jedoch grundsätzlich der vorherigen Zustimmung durch das audit committee.<sup>803, 804</sup> An dieser Stelle wird ein bedeutender Unterschied in der Vorgehensweise zwischen den Empfehlungen der Europäischen Kommission und dem SOA deutlich. Während der SOA bestimmte Dienstleistungen als unvereinbar mit der Abschlussprüfung grundsätzlich ausschließt, zeigen die Empfehlungen der Europäischen Kommission lediglich Risiken für bestimmte Dienstleistungen auf, die die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers negativ beeinflussen können. Dem Abschlussprüfer wird es freigestellt, durch Maßnahmen, die diese Risiken reduzieren, derartige Dienstleistungen dennoch anzubieten.<sup>805</sup>

Die Bundesregierung hat ihrerseits auf die beschriebenen Entwicklungen reagiert und am 25.02.2003 einen 10-Punkte-Plan zur Stärkung der Unterneh-

---

<sup>800</sup> Siehe SOA Section 201.

<sup>801</sup> Vgl. auch *Lanfermann, G. / Maul, S.* (2003), S. 355.

<sup>802</sup> Siehe *SEC* (Hrsg.) (2003), Abschnitt II.B.5 „Internal Audit Outsourcing“.

<sup>803</sup> Auch so *Hütten, C. / Stropmann, H.* (2003), S. 2224; *SEC* (Hrsg.) (2003), Abschnitt II.B.5 „Internal Audit Outsourcing“; *Schmidt, S.* (2003), S. 780.

<sup>804</sup> Gemäß Section 202 des SOA bestehen für die Pflicht zur vorherigen Genehmigung einer nicht untersagten Nichtprüfungsleistung durch das audit committee drei Ausnahmen. Hierzu gehört, dass das für die Nichtprüfungsleistung gezahlte Honorar 5% des Abschlussprüfungshonorars nicht übersteigt, dass die Unternehmensleitung zum Zeitpunkt der Auftragserteilung die Dienstleistung nicht als Nichtprüfungsleistung erkannte oder dass das audit committee die Nichtprüfungsleistung noch vor Beendigung der Abschlussprüfung genehmigt. Siehe hierzu auch *Lanfermann, G. / Maul, S.* (2002), S. 1726 und Fn. 10.

<sup>805</sup> Vgl. hierzu *Schmidt, S.* (2003), S. 780.



mensintegrität und des Anlegerschutzes herausgegeben<sup>806</sup>. Einflüsse zu den detaillierten Unabhängigkeitsregeln dieses Plans stammen hierbei insbesondere aus der Empfehlung der Europäischen Kommission und dem SOA.<sup>807</sup> In diesem Plan wird ausgeführt, dass zur Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers die Einrichtung, Überwachung oder Durchführung der Internen Revision mit der Abschlussprüfung unvereinbar ist.<sup>808</sup> Diese Regelung wurde in dem Referentenentwurf eines Bilanzrechtsreformgesetzes vom BMJ in der Form übernommen, dass im zu ändernden § 319 HGB-E ein Ausschlussgrund für den Abschlussprüfer dann besteht, wenn er bei der Internen Revision des zu prüfenden Unternehmens mitgewirkt hat.<sup>809</sup> Begründet wird dies durch eine Verletzung des Selbstprüfungsverbots und der Besorgnis der Befangenheit. Auch wenn in der Begründung darauf hingewiesen wird, dass die Tätigkeit nicht von untergeordneter Bedeutung sein darf, um zum Ausschluss zu führen,<sup>810</sup> soll hierdurch ein generelles Verbot der Übernahme von Tätigkeiten der Internen Revision, unabhängig vom Umfang und Inhalt dieser Tätigkeiten, akzentuiert werden<sup>811</sup>.

Diese Maßnahme ist im Vergleich zu der Empfehlung der Europäischen Kommission und den Regelungen des SOA restriktiver. So sieht es auch das IDW und bemängelt in einer Stellungnahme zum Referentenentwurf, dass ein generelles Verbot der Mitwirkung an der Internen Revision durch den Abschlussprüfer zu weit gehe. Mit Verweis auf die Regelungen im angelsächsischen Rechtsraum sollten prüferische Tätigkeiten, die die Abschlussprüfung sinnvoll ergänzen, erlaubt und lediglich eine vollständige Übernahme der Internen Revision grundsätzlich verboten werden.<sup>812</sup> Im verabschiedeten Regierungsentwurf wurde die Kritik am generellen Verbot berücksichtigt. Demnach ist im § 319 Abs. 3 Nr. 3 Bst. b HGB nun geregelt, dass ein Ausschlussgrund dann besteht, wenn der Abschlussprüfer bei der Durchführung der Internen Revision

<sup>806</sup> So auch *BMJ* (Hrsg.) (2003), einleitender Abschnitt; *BMJ* (Hrsg.) (2003), einleitender Abschnitt; *Ernst, C.* (2003), S. 1487.

<sup>807</sup> Siehe hierzu *Ferlings, J. / Lanfermann, G.* (2002), S. 2117. Die Ausführungen der Autoren beziehen sich noch auf den vorgelagerten 10-Punkte-Plan des Bundesministeriums der Justiz vom 28.8.2002.

<sup>808</sup> Siehe *BMJ* (Hrsg.) (2003), Abschnitt „5. Stärkung der Rolle des Abschlussprüfers“.

<sup>809</sup> Vgl. *BMJ* (Hrsg.) (2003), § 319 Abs. 3 Nr. 3 Bst. b HGB-E.

<sup>810</sup> Siehe Begründung zum § 319 Abs. 3 Nr. 3 Bst. b HGB-E des Referentenentwurfs bei *BMJ* (Hrsg.) (2003), Begründungsteil S. 45.

<sup>811</sup> Siehe *Peemöller, V. H. / Oehler, R.* (2004a), S. 541.

<sup>812</sup> Vgl. *IDW* (Hrsg.) (2004a), S. 13 f.

in verantwortlicher Position mitgewirkt hat. *Peemöller / Oehler* sehen hierin im Vergleich zum Referentenentwurf eine Erweiterung der möglichen Dienstleistungen, die ein Abschlussprüfer im Rahmen einer Übernahme von Aufgaben der Internen Revision erbringen darf, auf solche Tätigkeiten, die sich nicht auf den Gegenstand der Jahresabschlussprüfung beziehen. Hierbei zeigt sich eine deutliche Annäherung an die Ausführungsregelungen der SEC zum SOA. Die genannten Autoren betonen jedoch auch, dass die fehlende Abgrenzung des Terminus „in verantwortlicher Position“ zu Problemen führen könnte.<sup>813</sup>

Entsprechend hat die WPK mit ihrer vierten Änderung der BS WP/vBP diesen Terminus konkretisiert und ausgeführt, unter welchen Umständen die Besorgnis der Befangenheit gegeben beziehungsweise nicht gegeben ist. Demnach ist die Besorgnis der Befangenheit dann gegeben, wenn der Wirtschaftsprüfer beziehungsweise Abschlussprüfer im Rahmen der Übernahme der Internen Revision auch eine Entscheidungsfunktion übernimmt. Die Unbefangenheit wird jedoch nicht beeinträchtigt, wenn der Wirtschaftsprüfer im Rahmen einer prüfungsbegleitenden oder prüfungsvorgelagerten Beratung Empfehlungen zu möglichen oder rechtlich gebotenen Behandlungen von Sachverhalten oder Vorfällen gibt, deren Umsetzung in der Verantwortung des Mandanten verbleibt. Diese Empfehlungen können sich dabei auch auf Bereiche beziehen, die den Jahresabschluss des Mandanten tangieren, wie z.B. Empfehlungen im Bereich der Bilanzpolitik, der Ausgestaltung des Rechnungslegungssystems oder der Erstellung und Veränderung von Bilanzierungsrichtlinien. Solange hierbei die Empfehlungen in einer allgemeinen Form von Vorgaben erfolgt und die konkreten Ausgestaltung dem Mandanten überlassen wird, sieht die BS WP/vBP keine Besorgnis der Befangenheit begründet.<sup>814</sup>

Zusammenfassend kann somit gesagt werden, dass die Beurteilung der Unbefangenheit des Abschlussprüfers bei Übernahme von Aufgaben der Internen Revision eines Mandanten unter Würdigung der konkreten Umstände zu beurteilen ist und insbesondere vom Umfang der zu übernehmenden Aufgaben abhängt. Generell kann festgehalten werden, dass, wenn der Abschlussprüfer auch Aufgaben der Internen Revision des Mandanten übernimmt, die sich le-

---

<sup>813</sup> Siehe auch *Peemöller, V. H. / Oehler, R.* (2004b), S. 1160.

<sup>814</sup> Siehe hierzu *WPK* (Hrsg.) (2005), S. 44.

diglich auf das prüferische Tätigkeitsspektrum der Internen Revision beziehen, keine Besorgnis der Befangenheit vorliegt.<sup>815</sup>

### **2.3.3 Beurteilung der Vorteilhaftigkeit eines Outsourcings der Internen Revision an Wirtschaftsprüfer**

#### **2.3.3.1 Beurteilung der Vorteilhaftigkeit auf Basis des Transaktionskostenansatzes**

Nach der grundsätzlichen Feststellung des Outsourcing-Potenzials gilt es, im Weiteren zu untersuchen, ob ein Outsourcing der Internen Revision für ein Unternehmen vorteilhaft erscheint. Basis für diese Untersuchung bilden die Ausführungen zum Transaktionskostenansatz.<sup>816</sup> Demnach erscheint ein Outsourcing vorteilhaft, wenn die Ressourcen, die vom Outsourcing betroffen sind, eine geringe Unternehmensspezifität ausweisen, die Transaktion mit einer geringen Unsicherheit verbunden ist und die Häufigkeit der Transaktion relativ gering ist.

Bezüglich der Unternehmensspezifität der Ressource Interne Revision wurde bereits unterstellt, dass diese nur unter Würdigung der konkreten Umstände zu beurteilen ist. Grund hierfür, so wurde angenommen, ist das Maß, in dem die Interne Revision zur effektiven und effizienten Wahrnehmung ihrer prüferischen und beratenden Tätigkeiten unternehmensspezifische Kenntnisse benötigt. Ohne hierüber ein abschließendes Urteil fällen zu können, kann der durch einen Internen Revisor erlangte Grad des unternehmensspezifischen Wissens relativiert werden. Zum einen wird die Möglichkeit der Generierung unternehmensspezifischen Wissens in der Tiefe begrenzt, da die Interne Revision nicht in die operative Tätigkeit eines Unternehmens eingebunden ist. Zum anderen kann vergleichsweise darauf abgestellt werden, dass auch Abschlussprüfer und Unternehmensberater für ihre Tätigkeit unternehmensspezifische Kenntnisse benötigen. Diese müssen innerhalb kurzer Zeit generiert werden. Da die diese Tätigkeiten anbietenden Unternehmen immer noch am Markt bestehen, kann unterstellt werden, dass sie ihre Dienstleistungen mit einer hinreichenden Qualität anbieten und in der Lage sind, sich die für ihre Tätigkeit erforderlichen

---

<sup>815</sup> Siehe hierzu § 23a Abs. 4 BS WP/vBP.

<sup>816</sup> Siehe Kapitel 2.1.6.2.

Kenntnisse kurzfristig anzueignen.<sup>817</sup> Hieraus folgernd lässt sich weiterhin unterstellen, dass die Fähigkeit, sich kurzfristig Kenntnis bezüglich komplexer Sachverhalte anzueignen, ein qualitatives Merkmal dieser Dienstleister darstellt.<sup>818</sup> Hierdurch wird verdeutlicht, dass das für die effektive und effiziente Wahrnehmung der Internen Revision notwendige unternehmensspezifische Wissen bis zu einem gewissen Grad und in relativ kurzer Zeit durch einen befähigten externen Dienstleister ebenfalls erreicht werden kann. Auch wenn nicht allgemeingültig bestimmt werden kann, wie umfangreich die unternehmensspezifische Kenntnis sein muss, um eine optimale Qualität der Arbeit der Internen Revision sicherzustellen, so kann gesagt werden, dass der maximal erreichbare Grad der Unternehmensspezifität einer institutionalisierten Internen Revision ein Outsourcing dieser Funktion nicht per se unvorteilhaft erscheinen lässt.

Bezüglich der Determinante Unsicherheit wurde auf die Umwelt- und Verhaltensunsicherheit abgestellt. Die Umweltunsicherheit, als Anzahl und Ausmaß nicht vorhersehbarer Umweltveränderungen, entzieht sich einer Beurteilung ohne Kenntnis der konkreten Umstände. Bezüglich der Verhaltensunsicherheit ist auf das Ausmaß des opportunistischen Verhaltens der Vertragsparteien abzustellen. *Marten / Quick / Ruhnke* verdeutlichen diesbezüglich, dass die Gefahr des opportunistischen Verhaltens insbesondere dann Problempotenzial in sich birgt, wenn die Transaktion eine hohe Spezifität aufweist. Dies bedingt, dass für die Transaktion Kosten in Form von spezifischen Investitionen anfallen, die nicht für anderweitige Transaktionen nutzbar sind.<sup>819</sup> Bei der Internen Revision handelt es sich um eine Dienstleistung, deren primäre Ressource

---

<sup>817</sup> Die Marktstrukturen der Gegenwart sind geprägt durch einen zunehmenden globalen Wettbewerb infolge der Integration internationaler Märkte. Vgl. *Berg, H. / Cassel, D. / Hartwig, K.-H.* (1999), S. 278. Hierdurch erhöht sich die Wettbewerbsintensität in einem Markt. Dadurch werden Unternehmen, die am Markt bestehen wollen, unter anderem gezwungen, im Vergleich zu Konkurrenten ihre Leistung zu geringeren Kosten zu erstellen und aus Sicht des Kunden angemessenen Nutzen und angemessene Qualität zu erbringen. Dies ist umso notwendiger, um einer zu beobachtenden abnehmenden Kundenloyalität und Nachfrage nach individualisierten Leistungen gerecht zu werden. Siehe hierzu bezüglich des Kostenaspektes *Heinen, E.* (1991), S. 47. Bezüglich der Kundenloyalität und der Nachfrage nach individualisierten Leistungen *Bühler, W.* (1996), S. 20 und *Kinsey, G.* (1998), S. 482. Im Umkehrschluss lässt sich hieraus grundsätzlich folgern, dass Unternehmen, die gegenwärtig am Markt bestehen, auch befähigt sein müssen, die skizzierten Anforderungen zu erfüllen.

<sup>818</sup> In Anlehnung an *Kunz, H.-J. / Vesper, T.* (1997), S. 260.

<sup>819</sup> Vgl. auch *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 33.

Humanvermögen darstellt, wobei Humanvermögen insbesondere durch die erworbenen Qualifikationen eines Mitarbeiters charakterisiert wurde. Wie gezeigt wurde, verfügen Wirtschaftsprüfer grundsätzlich über eine den Internen Revisoren vergleichbare Qualifikation. Weiterhin verfügen Wirtschaftsprüferpraxen, zumindest jene, welche die Interne Revision als Dienstleistung anbieten, über fachspezifisch qualifiziertes Personal. Insofern entfallen für diese Dienstleister spezifische Investitionen in die Qualifikation ihrer Mitarbeiter, da die Fähigkeiten bereits vorhanden sind.<sup>820</sup> Weiterhin ist das Ausmaß der Verhaltensunsicherheit abhängig von der Einschätzung, inwieweit die Vertragspartner zur Mehrung ihres eigenen Nutzens ein Verhalten wählen, welches zum Nachteil für den jeweils anderen Vertragspartner gereicht. Für den konkret betrachteten Fall der Übernahme von Funktionen der Internen Revision durch Wirtschaftsprüfer ist festzuhalten, dass diese zur Einhaltung verschiedener ethischer Grundsätze gesetzlich verpflichtet sind. Hierbei ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass Wirtschaftsprüfer sich innerhalb und außerhalb ihrer Tätigkeit des Vertrauens würdig zu erweisen haben, den dieser Beruf mit sich bringt.<sup>821</sup> Weiterhin kann unterstellt werden, dass ein Nutzen der Erbringung einer solchen Dienstleistung für den Wirtschaftsprüfer darin besteht, dass diese nachhaltig und somit wiederholt ausgeführt wird. Ein hohes Maß an opportunistischem Verhalten würde dem entgegenstehen. Diese Ausführungen verdeutlichen, dass die Verhaltensunsicherheit in Bezug auf die behandelte Transaktion eher als gering einzuschätzen ist.

Als dritte Determinante zur Beurteilung der Transaktionskosten wurde auf die Häufigkeit der Transaktion abgestellt, wobei diese lediglich einen verstärkenden oder abschwächenden Einfluss auf die Entscheidung, die aus der Analyse der beiden anderen Variablen resultiert, hat. Hierbei wurde ausgeführt, dass die Häufigkeit insbesondere die durch die Erstellung der Dienstleistung verursachten Kosten beeinflusst und es von der Häufigkeit abhängt, ob für eine Transaktion externe Anbieter auf dem Markt oder eine interne, hierarchische

---

<sup>820</sup> Dabei ist zu berücksichtigen, dass für die Aneignung benötigter unternehmensspezifischer Kenntnisse Kosten anfallen, die in diesem Kontext durchaus den Charakter unternehmensspezifischer Investitionen aufweisen. Aufgrund der unterstellten Fähigkeit und Erfahrung von Wirtschaftsprüfern, sich schnell in neue und komplexe Sachverhalte einzuarbeiten, erscheint diese Art Investition jedoch von untergeordneter Bedeutung.

<sup>821</sup> Vgl. § 1 Satz 3 BS WP/vBP.

Koordinationsform ökonomisch sinnvoll erscheinen. Grundsätzlich kann aus dem Umstand, dass die Dienstleistung Interne Revision bereits auf dem Markt angeboten wird, gefolgert werden, dass für diese Transaktion eine für externe Dienstleistungen angemessene Häufigkeit unterstellt werden kann. Da eine detailliertere, vergleichende Betrachtung der mikroökonomischen Kosten für die Beibehaltung oder Auslagerung der Internen Revision im folgenden Kapitel erfolgt, soll an dieser Stelle hierauf verwiesen werden.

### **2.3.3.2 Berücksichtigung von mikroökonomischen Vor- und Nachteilen eines Outsourcings der Internen Revision an Wirtschaftsprüfer**

Wie gezeigt wurde, basiert der Transaktionskostenansatz zur Analyse der Vorteilhaftigkeit eines Outsourcings auf der Annahme, dass die zur Wahl stehenden Alternativen gleichwertig sind und eine Entscheidung lediglich auf Basis der Transaktionskosten zu treffen ist. Weiterhin wurde ausgeführt, dass diese Annahme nicht grundsätzlich gegeben ist. Es bedarf daher einer Berücksichtigung der Unterschiede zwischen den berücksichtigten Alternativen bei der Evaluierung der Transaktionskosten. Folgend werden deshalb die in der Literatur diskutierten – zum Teil auch widersprüchlichen - Vor- und Nachteile, die ein Outsourcing der Internen Revision an Wirtschaftsprüfer für ein Unternehmen haben kann, dargestellt.<sup>822</sup> Hierbei wird auf die in Kapitel 2.1.6.3 ausgearbeiteten Grundlagen zurückgegriffen.

Grundsätzlich lässt sich zum einen die komplette Auslagerung<sup>823</sup> der Internen Revision und zum anderen eine teilweise Auslagerung bestimmter Funktionen und Aufgaben der Internen Revision unterscheiden.<sup>824</sup> Die folgende Tabelle gibt zunächst einen Überblick über die für ein Unternehmen bestehenden Vor- und Nachteile eines vollständigen Outsourcings der Internen Revision an Wirtschaftsprüfer, auf die im Einzelnen eingegangen werden soll.

---

<sup>822</sup> Die Darstellung erfolgt als Vergleich zwischen der Leistungserbringung Interne Revision durch einen Wirtschaftsprüfer und einer institutionalisierten Internen Revision. Hierbei liegt die Annahme zu Grunde, dass sich Vorteile, die Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüferpraxen gegenüber einer institutionalisierten Internen Revision aufweisen, zwangsläufig auch vorteilhaft auf die Kosten, Nutzen und Qualität der durch das Unternehmen bezogenen Leistung auswirken.

<sup>823</sup> Gemäß den Ausführungen zu Kapitel 2.1.5 und 2.2.2.2.1 kann auch dann von einem externen Outsourcing die Rede sein, wenn im Unternehmen zwar keine Abteilung Interne Revision vorhanden ist, diese Funktion aber beispielsweise durch eine andere Abteilung oder durch die Unternehmensleitung selbst erbracht wird.

<sup>824</sup> So auch Lück, W. / Jung, A. (1994), S. 175; Lück, W. (2000), S. 55.

Vorteile (Chancen)	Nachteile (Risiken)
Kostenreduzierung	Kostenerhöhung
Flexibilisierung der Fixkosten und Erhöhung der Kostentransparenz	Unternehmenskenntnis fehlt und Informationsbeschaffung wird erschwert
Höhere Professionalisierung und Qualifikation	Know-how Verlust
Synergieeffekte durch branchenübergreifende Kenntnisse und Anwendung von Best Practice und Benchmarking	Permanente Präsenz geht verloren
Vorhandensein von internationalen Netzwerken	Unternehmensleitung und Überwachungsorgan verlieren eine objektive Quelle für Informationen
Interdisziplinäre Teams bestehend aus Generalisten und Spezialisten	Fehlende kurzfristige Verfügbarkeit des Dienstleisters
Betriebswirtschaftliche Prüfung ist Kernkompetenz der Wirtschaftsprüfer	Abhängigkeit vom Dienstleister
Stärkung der Unabhängigkeit und Objektivität	Weitergabe unternehmenssensibler Daten
Externe Dienstleister äußern freizügiger Kritik	Unkritischere Grundeinstellung
Größere Akzeptanz von Kritik und Empfehlungen	Geringere Unternehmensloyalität durch den externen Dienstleister
Verbesserung der Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer	Ausbildungsstätte für den Führungsnachwuchs geht verloren
Konzentration auf Kernkompetenzen	Unterschätzung des Aufwands für die Einarbeitung, Steuerung und Überwachung des externen Dienstleisters

**Tabelle 2-6: Vor- und Nachteile des Outsourcings der Internen Revision an Wirtschaftsprüfer**

Monetäre Aspekte werden bei den Vorteilen am häufigsten genannt. Hierzu zählt, dass unterstellt wird, dass Wirtschaftsprüfer ihre Leistung aufgrund von Economies of Scale<sup>825</sup>, Erfahrungskurveneffekten<sup>826</sup>, Wettbewerbsdruck<sup>827</sup> und Branchenarbitrage<sup>828</sup> günstiger erbringen können und dass durch das Outsourcing eine Variabilisierung der Fixkosten erreicht wird<sup>829</sup>, die auch zu einer verbesserten Kostentransparenz führt. Einer generellen Unterstellung von geringeren Kosten für den Dienstleistungsbezug wird jedoch entgegenge- stellt, dass der Preis für die Leistung der Wirtschaftsprüfer auch den Gewinn- aufschlag enthält. Dadurch können die Kosten für den externen Bezug doch durchaus höher sein als für eine Eigenerstellung.<sup>830</sup> *Kliege* weist ferner darauf

<sup>825</sup> Siehe auch *IIA* (Hrsg.) (o.J.i); *Lück, W. / Jung, A.* (1994), S. 180.

<sup>826</sup> Vgl. hierzu *IIA* (Hrsg.) (o.J.i).

<sup>827</sup> So auch *Biegert, H.* (1995), S. 292; *Gaebert, H.-J.* (1995), S. 87; *Lück, W. / Jung, A.* (1994), S. 179 f.

<sup>828</sup> In Anlehnung an *Kliege, H.* (1994), S. 303.

<sup>829</sup> Siehe *Aldhizer III., G. R. / Cashell, J. D. / Martin, D. R.* (2003), Abschnitt „Cosourcing as the Solution“; *Hübner, G. / Weißenberger, G.* (1998), S. 30; *IIA* (Hrsg.) (o.J.i); *Lück, W. / Jung, A.* (1994), S. 179; *Peemöller, V. H.* (1996), S. 1421; *Schwager, E.* (2003b), S. 2134. Ähnlich auch *Gaebert, H.-J.* (1995), S. 86 f.; *Kathke, C. J. / Kötzle, A.* (1999), S. 85.

<sup>830</sup> Siehe auch *Aldhizer III., G. R. / Cashell, J. D. / Martin, D. R.* (2003), Abschnitt „Cosour- cing as the Solution“; *Biegert, H.* (1998), S. 60; *Peemöller, V. H.* (1996), S. 1421.

hin, dass eine Flexibilisierung der Fixkosten zwar gegeben sei, diese jedoch nur dann von Vorteil sei, wenn ein stark schwankender Bedarf der Revisionsleistung bestehe oder wenn durch die Auslagerung versteckte Unterbeschäftigung abgebaut werde. Ein stark schwankender Bedarf sei aber, so der Autor, bedingt durch die Aufgabenfülle der Internen Revision eher zu verneinen denn zu bejahen.<sup>831</sup>

Als weiterer Vorteil wird die Möglichkeit aufgezeigt, dass, für den Fall einer ausreichend großen Wirtschaftsprüferpraxis, diese als Dienstleister für die Interne Revision über umfangreiche Erfahrungen in anderen Unternehmen und Branchen verfügt.<sup>832</sup> Deshalb kann angenommen werden, dass Wirtschaftsprüfer als Anbieter der Internen Revision, da sie den Mechanismen des Marktes ausgesetzt und somit verpflichtet sind, effizient zu arbeiten<sup>833</sup>, auch über einen umfangreichen Einblick in Bezug auf neue Entwicklungen in der Internen Revision verfügen.<sup>834</sup> Da die Tätigkeit der Internen Revision nicht in solchen Maße reguliert ist wie die des Abschlussprüfers, stützt man sich auch auf Erkenntnisse aus anderen Disziplinen oder auf in der Praxis etablierte Vorgehensweisen.<sup>835</sup> Demnach erscheinen Wirtschaftsprüfer geeignet, die Dienstleistung Interne Revision einem Unternehmen nach best practice anzubieten.<sup>836</sup> Dies ermöglicht ihnen, auch bereits in anderen Unternehmen gelöste Revisionsprobleme – im Sinne eines Benchmarking – für das beauftragende Unternehmen nutzbar zu machen.<sup>837</sup> Dieser Vorteil ist für ein Unternehmen umso größer, je geringer die Erfahrungen der eigenen Internen Revisoren in diesem Zusammenhang sind.<sup>838</sup> In diesem Umstand sieht *Kliege* ein bedeutendes Argument für externe Dienstleister und gegen eine institutionalisierte Interne Revision, da Letztere auch durch einen regelmäßigen Erfahrungsaustausch mit Revisoren anderer Unternehmen nicht zu einer derartigen bran-

---

<sup>831</sup> Siehe *Kliege, H.* (1994), S. 303.

<sup>832</sup> Vgl. hierzu *Aldhizer III., G. R. / Cashell, J. D. / Martin, D. R.* (2003), Abschnitt „Cosourcing as the Solution“; *Figg, J.* (2000), S. 49; *Gaebert, H.-J.* (1995), S. 86.

<sup>833</sup> So auch *Gaebert, H.-J.* (1995), S. 87.

<sup>834</sup> Vgl. hierzu *Lück, W. / Jung, A.* (1994), S. 179.

<sup>835</sup> Auch so *Schwager, E.* (2003b), Fn. 6.

<sup>836</sup> Siehe *IIA* (Hrsg.) (o.J.i).

<sup>837</sup> Hierzu *IIA* (Hrsg.) (o.J.i); *Kunz, H.-J. / Vesper, T.* (1997), S. 258; *Lück, W. / Jung, A.* (1994), S. 180.

<sup>838</sup> Zu diesem Gedankengang siehe auch *Lück, W. / Jung, A.* (1994), S. 179; *Hübner, G. / Weißenberger, G.* (1998), S. 30.



chenübergreifenden Erfahrung gelangen kann.<sup>839</sup> In diesem Zusammenhang wird auch beschrieben, dass Wirtschaftsprüferpraxen über internationale Netzwerke mit Standorten in vielen Ländern verfügen. Im Falle eines international tätigen Unternehmens kann hierdurch die Effizienz der Internen Revision durch ein Outsourcing erhöht werden, indem Reisekosten entfallen, keine Sprachprobleme existieren und ein besseres Verständnis der landesspezifischen Kultur genutzt werden kann.<sup>840</sup> Dieser Vorteil tritt jedoch nur dann ein, wenn die Interne Revision zentralisiert, beispielsweise vom Mutterunternehmen aus, operiert.<sup>841</sup> Auch verfügt eine hinreichend große Wirtschaftsprüferpraxis eher über die Möglichkeit, neben Generalisten bedarfsgerecht Revisoren anzubieten und einzusetzen, die für einen zu prüfenden Bereich spezielle Kenntnisse und umfangreiche Erfahrungen aufweisen. Die Vorhaltung von Spezialisten ist für solche Wirtschaftsprüferpraxen notwendig, da sie Kunden mit unterschiedlichen Bedürfnissen und Problemen haben und Spezialisten in ihrem Fachgebiet effizienter tätig sind.<sup>842</sup>

Als weiterer Vorteil wird angeführt, dass die betriebswirtschaftliche Prüfung zu den Kernkompetenzen des Wirtschaftsprüfers zählt<sup>843</sup> und der Beruf des Wirtschaftsprüfers über eine höhere Professionalisierung verfügt<sup>844</sup>, wodurch insbesondere die Prüfungsplanung und -durchführung<sup>845</sup> sowie die Berichtsqualität<sup>846</sup> verbessert wird. In diesem Zusammenhang wird angeführt, dass sich insbesondere bei der Übernahme der Revisionsfunktion durch Wirtschaftsprüfer die Unabhängigkeit und Objektivität der Internen Revision erhöht.<sup>847</sup> Begründen lässt sich dies zum einen mit den beschriebenen Berufsgrundsätzen und -pflichten, denen Wirtschaftsprüfer unterworfen sind. Zum anderen verringert sich bei einem externen Dienstleister die Gefahr der Betriebsblindheit und Voreingenommenheit aufgrund einer geringeren Bindung zum Unternehmen,

---

<sup>839</sup> Hierzu siehe *Kliege, H.* (1994), S. 305.

<sup>840</sup> So auch *IIA* (Hrsg.) (o.J.i).

<sup>841</sup> Vgl. hierzu *Kunz, H.-J. / Vesper, T.* (1997), S. 258.

<sup>842</sup> Siehe *IIA* (Hrsg.) (o.J.i). Ähnlich auch *Kunz, H.-J. / Vesper, T.* (1997), S. 258; *Schwager, E.* (2003b), S. 2134.

<sup>843</sup> Auch so *Kunz, H.-J. / Vesper, T.* (1997), S. 258.

<sup>844</sup> Vgl. *Peemöller, V. H.* (1996), S. 1421.

<sup>845</sup> Hierzu *Hübner, G. / Weißenberger, G.* (1998), S. 30.

<sup>846</sup> Auch so *Kathke, C. J. / Kötzle, A.* (1999), S. 85.

<sup>847</sup> Siehe hierzu *Hofmann, R.* (2000), S. 271; *Kunz, H.-J. / Vesper, T.* (1997), S. 258.

wodurch die Fähigkeit zur objektiven Beurteilung verbessert wird.<sup>848</sup> Daher wird auch darauf hingewiesen, dass Wirtschaftsprüfer, unbeeinflusst von politischen Strömungen innerhalb des Unternehmens, freizügiger Kritik äußern können.<sup>849</sup> Insofern kann eine Auslagerung der Revisionsfunktion auf eine Wirtschaftsprüferpraxis auch eine vertrauensbildende Maßnahme gegenüber den stakeholdern in Bezug auf die Unternehmensüberwachung sein. Dies kann jedoch nicht ohne Einschränkungen gesehen werden. Denn im idealtypischen Sinn sollte auch die Interne Revision aufgrund ihrer organisatorischen Stellung sowie der persönlichen Fähigkeiten der Mitarbeiter über eine ausreichende Unabhängigkeit und Objektivität verfügen.<sup>850</sup> Hierbei betont *Kliege*, dass eine Interne Revision nicht grundsätzlich in der Freizügigkeit ihrer Kritik eingeschränkt sei.<sup>851</sup> Ein in diesem Zusammenhang nicht zu widerlegender Vorteil besteht darin, dass sich die Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer wie beschrieben tendenziell vereinfacht, da beide eine ähnliche Qualifikation aufweisen sowie denselben Berufsgrundsätzen unterworfen sind.<sup>852</sup>

Ferner wird eine größere Akzeptanz der Unternehmensleitung gegenüber Kritik und Empfehlungen von externen Spezialisten als Vorteil einer Auslagerung der Internen Revision angebracht.<sup>853</sup> Die Akzeptanz der Internen Revision ist jedoch unter anderem abhängig von deren fachlicher Qualifikation, Motivation, Arbeitsweise und kann somit auch von dieser selbst beeinflusst werden.<sup>854</sup> Weiterhin sei darauf hingewiesen, dass die Interne Revision zur effektiven und effizienten Wahrnehmung ihrer Pflichten der vollen Unterstützung und Akzeptanz der Unternehmensleitung bedarf. Schlussfolgernd lässt sich hieraus feststellen, dass der genannte Vorteil eines externen Anbieters lediglich dann bedeutend ins Gewicht fällt, wenn die Interne Revision eines Unternehmens, aufgrund eigener unzureichender Leistungserbringung, bei der Unternehmens-

---

<sup>848</sup> Ähnlich *Blohm, H.* (1991), S. 14; *Gattinger, M. K.* (1991), S. 248 f.; *Hübner, G. / Weissenberger, G.* (1998), S. 32.

<sup>849</sup> Vgl. auch *Kunz, H.-J. / Vesper, T.* (1997), S. 258; *Lück, W. / Jung, A.* (1994), S. 178 f. Ähnlich auch *Biegert, H.* (1998), S. 60; *Gaebert, H.-J.* (1995), S. 86; *Kathke, C. J. / Kötzle, A.* (1999), S. 85.

<sup>850</sup> Siehe hierzu *Peemöller, V. H. / Richter, M.* (2000), S. 39 f.

<sup>851</sup> So auch *Kliege, H.* (1994), S. 305.

<sup>852</sup> Vgl. auch *Lück, W. / Jung, A.* (1994), S. 176. Siehe zur tendenziellen Verbesserung der Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer Kapitel 2.3.2.2.

<sup>853</sup> Siehe auch *Lück, W. / Jung, A.* (1994), S. 178 f.; *Peemöller, V. H.* (1996), S. 1421.

<sup>854</sup> So auch *Kunz, H.-J. / Vesper, T.* (1997), S. 257.

leitung einen Vertrauens- oder Akzeptanzverlust erleidet, wodurch die Funktionsfähigkeit der Internen Revision eingeschränkt wird.<sup>855</sup>

Ferner wird darauf verwiesen, dass die Auslagerung der Internen Revision eine Konzentration auf die Kernkompetenzen bewirkt.<sup>856</sup> In diesem Zusammenhang wird auch argumentiert, dass die Verantwortung für die Überwachungsfunktion, die von der Internen Revision wahrgenommen wird, nicht delegierbar ist. Somit muss diese Verantwortung bei der Unternehmensleitung verbleiben, wodurch es für diese vonnöten ist, die Tätigkeit einer internen oder externen Internen Revision angemessen zu überwachen.<sup>857</sup> Dabei ist zu bedenken, dass der Aufwand für die Einarbeitung, Steuerung und Überwachung der Tätigkeit des externen Dienstleisters ebenfalls anfängliche und laufende Managementressourcen beansprucht, die nicht zu unterschätzen sind.<sup>858</sup>

Weiterhin wurde bereits als Gegenargument zur These, ein Outsourcing würde zu geringeren Kosten führen, angebracht, dass die im Preis enthaltenen Gewinnanteile dies verkehren können und somit ein Outsourcing durchaus mehr Kosten verursachen kann. Hierbei wird von *Gaebert* aber darauf hingewiesen, dass in so einer Betrachtung nicht nur lediglich die Vergütung des angestellten Mitarbeiters in die Betrachtung einbezogen werden darf. Die Aufschläge für Lohnnebenkosten können unter Umständen 100% betragen. Auch müssen für einen externen Dienstleister kein Kranken-, Urlaubs- und Weihnachtsgeld bezahlt oder Pensionsrückstellungen gebildet werden. Die Kosten des externen Dienstleisters richten sich nur nach der Inanspruchnahme und Erbringung seiner Dienste.<sup>859</sup>

Wie bereits erwähnt, ist die Interne Revision für bestimmte Aufgaben aufgrund ihrer umfangreichen Kenntnisse und Erfahrungen im gesamten Unternehmen besonders geeignet. Bei einer vollständigen Auslagerung geht jedoch diese Qualifikation zunächst verloren, da sich ein externer Anbieter dieses Wissen zuerst aneignen muss. Hierdurch entstehen speziell in der Anfangsphase er-

---

<sup>855</sup> Vgl. hierzu *Blohm, H.* (1991), S. 15.

<sup>856</sup> Siehe auch *Figg, J.* (2000), S. 49; *Schwager, E.* (2003b), S. 2134.

<sup>857</sup> So auch *IIA* (Hrsg.) (o.J.i).

<sup>858</sup> So auch *Biegert, H.* (1998), S. 60.

<sup>859</sup> Hierzu *Gaebert, H.-J.* (1995), S. 87.

höhte Kosten.<sup>860</sup> Des Weiteren geht der Unternehmensleitung und dem Überwachungsorgan, z.B. dem Aufsichtsrat<sup>861</sup>, eine objektive Quelle für Informationen verloren.<sup>862</sup> Dieser Nachteil ist umso größer, je komplexer die Strukturen oder je dynamischer die Veränderungen des Unternehmens sind.<sup>863</sup> Verstärkt wird dieser Nachteil, da durch die fehlende Unternehmenskenntnis und Akzeptanzprobleme eine erschwerte Informationsbeschaffung unterstellt wird.<sup>864</sup> Aber auch dieser Nachteil stellt lediglich ein Problem in der Anfangsphase dar, sofern der externe Dienstleister über ausreichende Erfahrung und umfangreiche Unterstützung von Seiten der Unternehmensleitung verfügt.<sup>865</sup> Insbesondere Wirtschaftsprüfer haben den Vorteil der Fähigkeit, neue Sachverhalte kurzfristig zu erfassen, da sie aufgrund ihrer Prüfungstätigkeit permanent mit neuen und komplexen Sachverhalten konfrontiert werden und dementsprechend über eine umfangreiche Erfahrung hierin verfügen.<sup>866</sup>

Als weiterer Nachteil wird der Verlust der ständigen Präsenz der Internen Revision im Unternehmen angeführt, wodurch insbesondere die Präventivfunktion der Überwachung beeinträchtigt wird.<sup>867</sup> Dieses Argument lässt sich nicht vollständig entkräften. Es besteht jedoch die Möglichkeit, durch eine adäquate Vertragsgestaltung eine ausreichende Verfügbarkeit und Präsenz von Seiten des Dienstleisters zu gewährleisten.<sup>868</sup> Dem Argument, dass der externe Dienstleister nicht über ausreichende Ressourcen verfügt, um eine kurzfristige Verfügbarkeit sicherzustellen,<sup>869</sup> kann entgegnet werden, dass insbesondere große Wirtschaftsprüferpraxen umfangreiche Ressourcen haben, um auch ei-

---

<sup>860</sup> Siehe Biegert, H. (1998), S. 60; Kathke, C. J. / Kötzle, A. (1999), S. 85; Lück, W. / Jung, A. (1994), S. 180; Ruud, T. F. / Bodenmann, J. M. (2001), S. 1034.

<sup>861</sup> Hierbei sei darauf hingewiesen, dass ein Outsourcing der Internen Revision keinerlei Vor- oder Nachteile in Bezug auf das in Kapitel 2.2.4.2 dargestellte Spannungsverhältnis zwischen Unternehmensleitung, Interner Revision und Aufsichtsrat hat, da auch ein externer Dienstleister der Unternehmensleitung unterstellt ist.

<sup>862</sup> Siehe auch IIA (Hrsg.) (o.J.i); Schwager, E. (2003b), S. 2134.

<sup>863</sup> Zur Notwendigkeit der unternehmensspezifischen Kenntnisse bei komplexen Strukturen vgl. Blohm, H. (1991), S. 14, bei dynamischen Veränderungen siehe Schury, F. (1995), S. 266 f.

<sup>864</sup> Siehe hierzu Hübner, G. / Weißenberger, G. (1998), S. 30 f.; Lück, W. / Jung, A. (1994), S. 180.

<sup>865</sup> Vgl. auch Hübner, G. / Weißenberger, G. (1998), S. 31; Kunz, H.-J. / Vesper, T. (1997), S. 260; Lück, W. / Jung, A. (1994), S. 180.

<sup>866</sup> Vgl. auch Kunz, H.-J. / Vesper, T. (1997), S. 260.

<sup>867</sup> So auch Biegert, H. (1998), S. 60; Lück, W. / Jung, A. (1994), S. 182; Peemöller, V. H. (1996), S. 1420.

<sup>868</sup> Vgl. hierzu Hübner, G. / Weißenberger, G. (1998), S. 31.

<sup>869</sup> So z.B. Peemöller, V. H. (1996), S. 1420.

ne kurzfristige Verfügbarkeit sicherzustellen<sup>870</sup>. Eine entsprechende Präsenz der Internen Revision ist unumgänglich, da die Anforderungen an die Interne Revision unter anderem eine umfangreiche, kontinuierliche und langfristige Tätigkeit erfordern.<sup>871</sup>

Weiterhin wird gegen eine Auslagerung der Internen Revision die Möglichkeit eines Abhängigkeitsverhältnisses des Unternehmens vom Dienstleister vorgebracht.<sup>872</sup> Diese Gefahr der Abhängigkeit resultiert unter anderem daraus, dass der Dienstleister seine Verpflichtungen aufkündigen kann und die spezifischen Anforderungen bezüglich einer Internen Revision die Suche nach einem adäquaten Ersatz beeinträchtigen, wodurch ein zeitnahe Ersetzen durch einen anderen Dienstleister erschwert wird.<sup>873</sup> Des Weiteren treten hierbei die beschriebenen Probleme und Kosten einer Umstellung, wie z.B. der hohe Einarbeitungsaufwand des neuen Dienstleisters, erneut auf. Auch dieser Nachteil kann nicht vollständig entkräftet werden, da der Verlust des Dienstleisters nicht kategorisch auszuschließen ist. Die beschriebenen negativen Auswirkungen dieses Nachteils lassen sich jedoch durch eine entsprechende Vertragsgestaltung reduzieren, z.B. indem der Dienstleister eine angemessene Kündigungsfrist einzuhalten hat.<sup>874</sup>

Ein weiteres Argument gegen eine Auslagerung der Internen Revision ist die Gefahr, dass wichtige, sensible Unternehmensdaten nach außen dringen.<sup>875</sup> Dem steht zum einen entgegen, dass insbesondere Wirtschaftsprüfer zur Verschwiegenheit gesetzlich verpflichtet sind<sup>876</sup>, und zum anderen, dass diese Gefahr nicht nur im Zusammenhang mit einem Outsourcing auftritt. Auch bei unternehmenseigenen Revisoren besteht nach deren Ausscheiden aus dem

---

<sup>870</sup> So auch Kunz, H.-J. / Vesper, T. (1997), S. 260.

<sup>871</sup> So auch Schury, F. (1995), S. 266.

<sup>872</sup> Hierzu siehe Hofmann, R. (2000), S. 271; Hübner, G. / Weißenberger, G. (1998), S. 31; Kathke, C. J. / Kötzle, A. (1999), S. 85; Kunz, H.-J. / Vesper, T. (1997), S. 258; Lück, W. / Jung, A. (1994), S. 181; Peemöller, V. H. (1996), S. 1421; Schwager, E. (2003b), S. 2134.

<sup>873</sup> Siehe Lück, W. / Jung, A. (1994), S. 181.

<sup>874</sup> In Anlehnung an Hübner, G. / Weißenberger, G. (1998), S. 31.

<sup>875</sup> Vgl. hierzu Gaebert, H.-J. (1995), S. 88; Hofmann, R. (2000), S. 271; Kunz, H.-J. / Vesper, T. (1997), S. 260; Lück, W. / Jung, A. (1994), S. 181 f.

<sup>876</sup> Vgl. § 9 BS WP/vBP.

Unternehmen die Gefahr, dass diese ihre Unternehmenskenntnisse und Erfahrungen bei einem neuen Arbeitgeber einbringen.<sup>877</sup>

Wie erwähnt, ist es eine weitere Nebenfunktion der Internen Revision, als Ausbildungsstätte für den Führungsnachwuchs zu fungieren. Denn aufgrund ihrer umfangreichen Tätigkeit im gesamten Unternehmen und den hiermit verbundenen Erfahrungen eignen sich Interne Revisoren häufig auch für Führungspositionen in anderen Bereichen. Als weiterer Nachteil wird deshalb der Verlust der Internen Revision als Ausbildungsstätte für den Führungsnachwuchs angeführt.<sup>878</sup> Dem steht jedoch entgegen, dass sich durch Präsenz eines externen Dienstleisters Personen mit hoher Qualifikation im Unternehmen befinden, die bei Bedarf abgeworben und in den Unternehmensverbund integriert werden können.

Auch wird gegen ein Outsourcing eine geringere Unternehmensloyalität des externen Dienstleisters angeführt.<sup>879</sup> Ein Umstand, der dazu führen kann, dass ein externer Dienstleister eher dazu neigt, Ergebnisse der Fachabteilungen unkritisch zu übernehmen, um unliebsamen Konfrontationen aus dem Weg zu gehen.<sup>880</sup> Dem gegenüber steht jedoch, dass der Interne Revisor die Konsequenzen seiner Feststellungen als Angestellter stärker miterlebt.<sup>881</sup> Dieser Umstand kann deshalb auch für den bereits beschriebenen Vorteil eines Outsourcings der Internen Revision sprechen, dass der externe Dienstleister freizügiger mit Kritik umgehen kann, da er nicht im Unternehmenskontext eingebunden ist.

Der vollständigen Auslagerung der Internen Revision steht eine partielle Auslagerung einzelner Aufgaben gegenüber. Grund für eine derartige Maßnahme ist zum einen die Deckung eines kurzfristigen Ressourcenbedarfs der Internen Revision und zum anderen die Kompensation fehlender Kenntnisse und Erfahrungen der Internen Revision in einzelnen Prüfungsbereichen.<sup>882</sup> So bedarf es beispielsweise im Bereich der forensischen Prüfung einer umfangreichen Er-

---

<sup>877</sup> Siehe auch Gaebert, H.-J. (1995), S. 88.

<sup>878</sup> So auch Blohm, H. (1991), S. 14; IIA (Hrsg.) (o.J.i); Lück, W. / Jung, A. (1994), S. 181; Peemöller, V. H. (1996), S. 1421.

<sup>879</sup> So auch IIA (Hrsg.) (o.J.i); Schwager, E. (2003b), S. 2134.

<sup>880</sup> In Anlehnung an Biegert, H. (1998), S. 60; Peemöller, V. H. (1996), S. 1420.

<sup>881</sup> Ähnlich IIA (Hrsg.) (o.J.i).

<sup>882</sup> Siehe hierzu Hübner, G. / Weißenberger, G. (1998), S. 31.

fahrung sowie Intuition<sup>883</sup> in Bezug auf das Erkennen von dolosen Handlungen, der Vorgehensweise in Verdachtsmomenten und insbesondere zur Lokalisierung von Schwachstellen im internen Kontrollsystem, über die Wirtschaftsprüfer aufgrund ihrer Tätigkeit in diversen Unternehmen und Branchen eher verfügen als Mitarbeiter der Internen Revision.<sup>884</sup> Auch wird den Wirtschaftsprüfern im Bereich der Prüfung von EDV-Systemen eine größere Kompetenz eingeräumt als Internen Revisoren.<sup>885</sup> Eine ähnliche Überlegung kann auch in Bezug auf die sich verändernden normativen Rahmenbedingungen der Rechnungslegung getroffen werden. Durch die für viele Unternehmen obligatorisch werdende Umstellung auf die internationalen Rechnungslegungsstandards<sup>886</sup> müssen Interne Revisoren ihre Qualifikation, wenn noch nicht geschehen, um die Kenntnisse dieser Rechnungslegungsstandards erweitern<sup>887</sup> – Wissen, über das Wirtschaftsprüfer bereits verfügen.

Eine partielle Auslagerung der Internen Revision hat gegenüber einer vollständigen Auslagerung besondere Vorteile, die sich in erster Linie in einer Reduzierung der angesprochenen Nachteile einer vollständigen Auslagerung manifestieren. Zunächst bestehen die Nachteile wie der Verlust der Präsenz der Internen Revision, Know-how-Verlust, die Abhängigkeit vom Dienstleister und der Verlust der Internen Revision als Ausbildungsstätte nicht oder nur stark reduziert, da die Interne Revision als Abteilung beibehalten wird. Weiterhin können fehlende Unternehmenskenntnisse sowie erschwerte Informationsbeschaffung des Dienstleisters durch eine enge Kooperation mit der Internen Revision kompensiert werden.<sup>888</sup> Demgegenüber bleiben die dargestellten Vorteile mit Einschränkungen bestehen. So kann eine lediglich partielle Auslagerung nicht zwangsläufig denselben Effekt, z.B. in Bezug auf eine Verbesserung der Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer, bewirken. Weiterhin werden die Gesamtkosten eines Unternehmens tendenziell erhöht, da neben den Fixkosten der Internen Revision die variablen Kosten des Dienstleisters anfallen. Es bietet sich der Internen Revision jedoch durch eine Kooperation mit

---

<sup>883</sup> Siehe auch *Head, K. M.* (2001), S. 62 f.

<sup>884</sup> Vgl. hierzu *Hübner, G. / Weißenberger, G.* (1998), S. 31; *Wilkinson, J. / Rebmann, L.* (2001), S. 483 f. Ähnlich auch *Wülser, H.* (2001), S. 477.

<sup>885</sup> So auch *Kliege, H.* (1994), S. 305; *Schwager, E.* (2003b), S. 2134.

<sup>886</sup> Vgl. hierzu Kapitel 3.5.

<sup>887</sup> In Anlehnung an *Ruud, T. F. / Bodenmann, M. / Kienast, M.* (2000), S. 1034.

<sup>888</sup> Siehe auch *Ruud, T. F. / Bodenmann, M. / Kienast, M.* (2000), S. 1034.

externen Spezialisten die Möglichkeit, an deren Erfahrungen und Kenntnissen zu partizipieren und somit hiervon zu profitieren.<sup>889</sup> In diesem Zusammenhang sei auf die Bedeutsamkeit des Erwerbs von Wissen hingewiesen, die einen Wissensaustausch mit externen Personen oder Organisationen zur Verringerung eigener Informationsdefizite aufgrund der veränderten Rahmenbedingungen unumgänglich erscheinen lässt.

#### 2.3.4 Resümee

Wie gezeigt werden konnte, besteht für die Interne Revision grundsätzlich die Möglichkeit eines Outsourcings. Mit den Wirtschaftsprüfern sind ferner externe Dienstleister vorhanden, die über die für diese Tätigkeit notwendige Qualifikation und Professionalität verfügen. Ferner haben Wirtschaftsprüfer besondere komparative Wettbewerbsvorteile gegenüber anderen Anbietern auf dem Markt für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Internen Revision. Hierdurch erscheinen Wirtschaftsprüfer als zu bevorzugende Alternative, wenn ein Unternehmen beabsichtigt, seine Interne Revision auszulagern.

Die Ausführungen zur Vorteilhaftigkeit eines Outsourcings der Internen Revision an Wirtschaftsprüfer unterstreichen jedoch, dass eine allgemein gültige Aussage bezüglich eines Vorziehens oder Ablehnens einer vollständigen Auslagerung der Internen Revision nicht möglich respektive nur im Einzelfall, unter Würdigung der speziellen Rahmenbedingungen, zu beurteilen ist. Es muss ebenfalls beachtet werden, dass nicht lediglich monetäre Aspekte bei dieser Entscheidung berücksichtigt werden<sup>890</sup>, da ansonsten die Gefahr besteht, dass zukünftig die Auslagerung einer Internen Revision aus Kostengesichtspunkten aufgrund von Nutzenaspekten rückgängig gemacht werden muss.<sup>891</sup> Überdies wird die Beurteilung eines Outsourcings erschwert, da die zusätzlich zur Hauptaufgabe der Internen Revision erbrachten Leistungen, wie z.B. Präventivwirkungen und Ausbildung von Führungsnachwuchs, nur schwer zu evaluieren sind.<sup>892</sup> Dennoch bietet sich eine vollständige Auslagerung insbesondere

---

<sup>889</sup> Vgl. auch *Gaebert, H.-J.* (1995), S. 88.

<sup>890</sup> Siehe insbesondere *Schury, F.* (1995), S. 265.

<sup>891</sup> Siehe auch *Lück, W. / Jung, A.* (1994), S. 182.

<sup>892</sup> So auch *Blohm, H.* (1991), S. 13 f. Zur weiteren Vertiefung dieses Problems siehe *Gattinger, M. K.* (1991), S. 50-71.



für Unternehmen an, die aufgrund der hohen Kosten einer eigenen Revisionsabteilung auf diese gänzlich verzichten wollen.<sup>893</sup>

Der vollständigen Auslagerung der Internen Revision wurde eine partielle Auslagerung gegenübergestellt, wobei die besonderen Vorteile dieser Alternative gegenüber einer vollständigen Auslagerung hervorgehoben wurden. Es gilt hierbei jedoch zu beachten, dass ein partielles Auslagern der Internen Revision gegenüber dem vollständigen Auslagern nur dann vorteilhaft erscheint, wenn im Unternehmen bereits eine funktionsfähige Interne Revision vorhanden ist, denn die Hinzuziehung von externen Spezialisten kann die Interne Revision im Unternehmen lediglich ergänzen, nicht aber ersetzen.<sup>894</sup>

Die Entscheidung, eine institutionalisierte Interne Revision vollständig oder partiell auszulagern, wird dementsprechend vom Grad der durch die Unternehmensleitung subjektiv wahrgenommenen komparativen Defizite der Internen Revision im Hinblick auf deren effektive und effiziente Aufgabenerfüllung und vom Sicherheitsbewusstsein der Unternehmensleitung beeinflusst.

Zusammenfassend kann somit konstatiert werden, dass sich zunächst eine partielle Auslagerung anbietet, und zwar dann, wenn die eigene Interne Revision für bestimmte Probleme keine ausreichenden Kenntnisse bereitstellt. Erst wenn im Unternehmen die vorhandene Interne Revision Defizite aufweist, die eine effektive und effiziente Wahrnehmung umfänglich beeinträchtigt, erscheint eine vollständige Auslagerung an Wirtschaftsprüfer per se vorteilhaft. Im Umkehrschluss kann daraus gefolgert werden, dass eine im Unternehmen institutionalisierte, ausreichend ausgestattete und qualifizierte Interne Revision hinreichend ist, um eine optimale prozessunabhängige Unternehmensüberwachung sicherzustellen.<sup>895</sup> Somit kann behauptet werden, dass ein Outsourcing der Internen Revision lediglich im letztgenannten Fall grundsätzlich unvorteilhaft erscheint.

---

<sup>893</sup> Vgl. auch *Lück, W. / Jung, A.* (1994), S. 177. Ähnlich auch *Hofmann, R.* (2000), S. 271.

<sup>894</sup> In Anlehnung an *Aldhizer III., G. R. / Cashell, J. D. / Martin, D. R.* (2003), Abschnitt „Co-sourcing as the Solution“.

<sup>895</sup> Vgl. auch *IIA* (Hrsg.) (o.J.i). In diesem Zusammenhang weisen jedoch *Kunz/Vesper* darauf hin, dass nach ihrer Meinung viele Interne Revisionen lediglich eine suboptimale Aufgabenerfüllung bieten. Siehe *Kunz, H.-J. / Vesper, T.* (1997), S. 257.

### **3 Assurance services nach AICPA und assurance engagements nach IFAC**

Nachdem zunächst aufgezeigt werden soll, warum eine Normierung der Dienstleistung Interne Revision, wie sie von einem Wirtschaftsprüfer erbracht werden kann, zweckdienlich sein kann, widmen sich die folgenden Kapitel der Dar- und Gegenüberstellung der Beweggründe und Ergebnisse der Bemühungen im Bereich neuer Wirtschaftsprüferdienstleistungen des AICPA und der IFAC.

#### **3.1 Zweck einer Normierung der Dienstleistung Interne Revision**

##### **3.1.1 Definition, Arten und Funktionen von Prüfungsnormen**

Der aus dem lateinischen stammende Begriff „Norm“ wird im allgemeinen Sprachgebrauch u.a. synonym für Regeln, Prinzipien, Gesetze, Maßstäbe und Ermächtigungen verwendet. Normen dienen dazu, menschliches Handeln zu begründen beziehungsweise zu steuern. Entsprechend beschreiben Normen keinen Zustand, sondern beinhalten eine Vorgabe.<sup>896</sup> Normen beinhalten somit den Anspruch, verhaltensbeeinflussend zu sein.

In Analogie zur allgemeinen Definition von Normen lassen sich Prüfungsnormen demnach als Normen definieren, deren Anspruch darin begründet liegt, das Verhalten eines Prüfers zu steuern.<sup>897</sup>

Die von autorisierten Organisationen herausgegebenen Normen lassen sich nach der Natur ihres Regelungsbereichs klassifizieren.<sup>898</sup> Von besonderer Bedeutung sind hierbei die fachtechnischen Normen. Sie regeln die Art und den Umfang der zu erbringenden Dienstleistung. Inhalt dieser Normen ist die Bestimmung des Ziels der Dienstleistung sowie die Behandlung des gesamten Prozesses zur Erreichung dieses Ziels. Dies beinhaltet für die Erbringung einer Prüfungsdienstleistung die Auftragsannahme, die Prüfungsplanung, die Methoden zur Erlangung von Prüfungsnachweisen, die Dokumentations- und Kommunikationserfordernisse, die Urteilsbildung sowie die Berichterstat-

---

<sup>896</sup> Vgl. Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K. (2003), S. 76.

<sup>897</sup> Siehe hierzu Egner, H. (1980), S. 70 ff.; Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K. (2006), S. 626.

<sup>898</sup> Vgl. auch Ruhnke, K. (2002b), Sp. 1845.

tung.<sup>899</sup> Neben den fachtechnischen Normen existieren noch ethische, Ausbildungs-, Qualitäts- und Durchsetzungsnormen. Die Ausbildungsnormen bestimmen den Berufsweg des Wirtschaftsprüfers und determinieren die fachlichen Kenntnisse, über die dieser zum Bestehen des Wirtschaftsprüferexamins verfügen muss und die sich als Ausbildungserfordernisse im Rahmen seiner Berufsausübung ergeben. Sie bilden die Grundlage dafür, dass der Wirtschaftsprüfer über die notwendige Ausbildung verfügt, um die fachtechnischen Normen anzuwenden.<sup>900</sup> Die Qualitätsnormen bestimmen Mindestanforderungen an die Organisation einer Wirtschaftsprüferpraxis im Hinblick auf interne Qualitätssicherungsmaßnahmen bei der Abwicklung von Dienstleistungen und einer Nachprüfung dieser Maßnahmen. Weiterhin enthalten sie Regelungen für eine durch unabhängige Dritte durchzuführende externe Qualitätskontrolle. Zweck der Qualitätsnormen ist, dass die Einhaltung der zuvor beschriebenen Anforderungen sichergestellt und überwacht wird.<sup>901</sup> Ethische Normen behandeln in diesem Zusammenhang die moralischen Wertvorstellungen, die das Verhalten des Wirtschaftsprüfers steuern sollen. Sie sprechen in einem marktwirtschaftlich orientierten Wirtschaftssystem vorrangig die konfliktäre Beziehung zwischen Gewinnerzielungsabsicht und der Erlangung eines vertrauenswürdigen Urteils an. Sie beinhalten somit Regelungen, die den Wirtschaftsprüfer zur normenkonformen Wahrnehmung seiner Tätigkeiten befähigen sollen.<sup>902</sup> Die Durchsetzungsnormen stellen demgegenüber Anreize dar, die Sanktionsmaßnahmen beinhalten, wenn der Wirtschaftsprüfer ein nicht normenkonformes Handeln offenbart. Sie dienen somit der Wahrung der präskriptiven Funktion der übrigen Normen.<sup>903</sup>

---

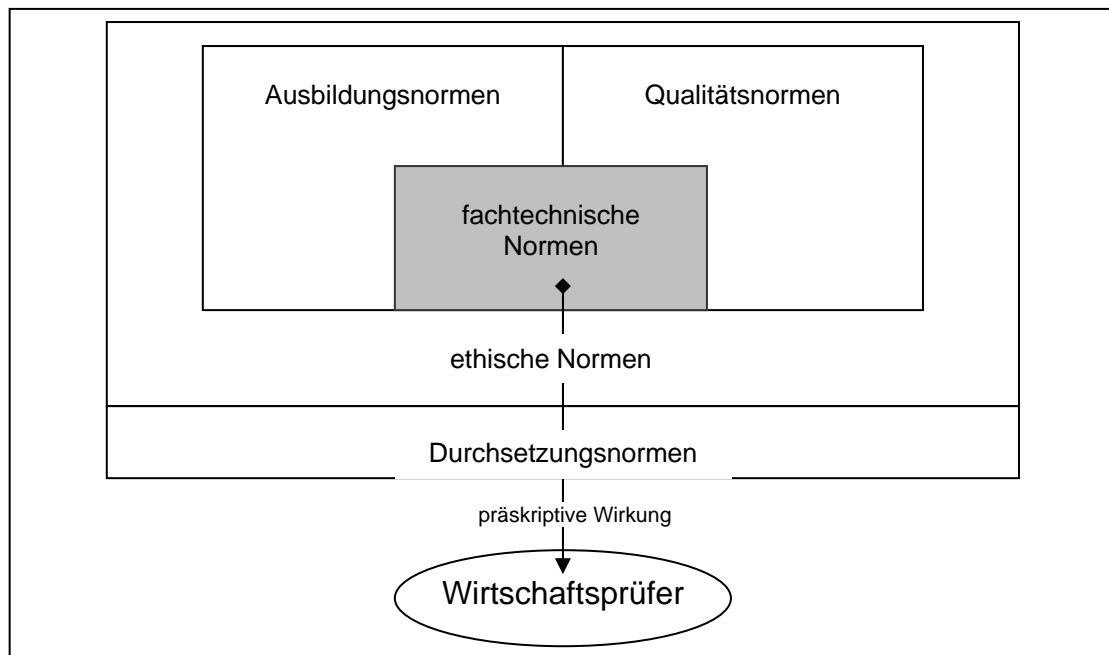
<sup>899</sup> Siehe hierzu *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K. (2003), S. 105.*

<sup>900</sup> Hierzu vgl. *Ruhnke, K. (2002b), Sp. 1845 und 1849 f.*

<sup>901</sup> Zu diesen Ausführungen siehe *Ruhnke, K. (2002b), Sp. 1845 und 1850.* *Ruhnke* verweist darauf, dass die Regelungen bezüglich der Durchführung von externen Qualitätskontrollen zum Zeitpunkt des Erscheinens seiner Darstellungen erst im Entwurf vorlagen. Mittlerweile liegt der IDW PS 140 als endgültiger Standard vor.

<sup>902</sup> Vgl. *Ruhnke, K. (2002b), Sp. 1848 f.*

<sup>903</sup> Siehe hierzu *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K. (2003), S. 103.*



**Abbildung 3-1: Beziehung zwischen den Normenarten**<sup>904</sup>

Abbildung 3-1 soll die Beziehung der Normen zueinander verdeutlichen. Die fachtechnischen Normen bilden den Kernbereich. Ohne diese ist eine sachgerechte Bestimmung der Inhalte der anderen Normenarten nicht möglich, da die den anderen Normenarten inhärente verhaltenssteuernde Wirkung nur in Verbindung mit den konkreten fachtechnischen Normen wirksam wird.<sup>905</sup>

Den Prüfungsnormen kommen verschiedene Funktionen zu. Die Funktionen mit wesentlicher Bedeutung sollen folgend dargestellt werden.

Den Anspruch einer Prüfungsnorm, die Handlungen eines Prüfers zu steuern, können sie nur erfüllen, wenn sie verhaltenswirksam sind. Das bedeutet, die Norm muss auf die Handlungsweise des Prüfers einwirken, indem sie bestimmte Handlungen vorschreibt oder verbietet. Insofern erfüllt die Prüfungsnorm eine präskriptive Funktion.<sup>906</sup> Die Verhaltenswirksamkeit einer Prüfungsnorm wird wesentlich durch den Grad ihrer Widerspruchsfreiheit, Vollständigkeit, Operationalität und Zielbezogenheit sowie durch die Sanktionen, die dem Prüfer bei Nichtbefolgung der Norm drohen, beeinflusst.<sup>907</sup>

<sup>904</sup> Siehe auch Ruhnke, K. (2002b), Sp. 1846.

<sup>905</sup> Vgl. hierzu Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K. (2003), S. 103.

<sup>906</sup> Auch so Ruhnke, K. (2000a), S. 32. Die Steuerung von Verhalten der Normenunterworfenen kann auch als regulative Funktion bezeichnet werden. In Anlehnung an Rehbinde, M. (2000), S. 127.

<sup>907</sup> Hierzu siehe Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K. (2003), S. 76.

Neben der präskriptiven Funktion erfüllen Prüfungsnormen auch eine deskriptive Funktion, indem sie den Adressaten des Prüfungsergebnisses eine nachvollziehbare Informationsbasis in Bezug auf Art und Umfang der Prüfung bieten. Hierdurch bedingt schaffen Prüfungsnormen Transparenz und Nachvollziehbarkeit und ermöglichen dem Adressaten eine sachgerechte Interpretation des Prüfungsergebnisses.<sup>908</sup>

Erfüllen Prüfungsnormen die beiden zuvor genannten Funktionen, so kommt ihnen eine weitere Funktion zu. Dadurch, dass sie das Verhalten des Prüfers steuern und dieses Verhalten für die Adressaten der Prüferleistung transparent machen, erhöhen Prüfungsnormen die Vergleichbarkeit der Prüferleistung und die Glaubwürdigkeit der geprüften Informationen. In diesem Zusammenhang spricht man von der Standardisierungsfunktion von Prüfungsnormen.<sup>909</sup>

Eng mit der deskriptiven Funktion verbunden ist die prophylaktische Funktion von Prüfungsnormen. Die prophylaktische Funktion von Prüfungsnormen leitet sich aus der Präventivfunktion von Überwachungen im Allgemeinen ab.<sup>910</sup> In dem Maße, in dem die für den zu prüfenden Gegenstand verantwortliche Partei Kenntnis über die Art, den Inhalt und den Umfang der Prüfung erlangt, entfaltet die Prüfungsnorm eine abschreckende Wirkung und hilft somit, Fehler oder Manipulationen von vornherein zu vermeiden.<sup>911</sup>

Überdies dienen Prüfungsnormen auch dazu, in Konfliktfällen die Position des Prüfers gegenüber dem Mandanten zu stärken. Dadurch, dass Prüfungsnormen die Handlungen und Verhaltensweisen des Prüfers festlegen, bieten sie dem Prüfer auch eine Argumentationsbasis für den Fall an, dass die Vorstellungen über die Prüfung von Mandant und Prüfer abweichen. Insofern dürfte es dem Mandanten schwer fallen, seine Erwartungen gegenüber dem Prüfer durchzusetzen, wenn dem verbindliche Prüfungsnormen entgegenstehen, die vom Prüfer einzuhalten sind.<sup>912</sup> Ferner schützen Prüfungsnormen in solchen Fällen auch in gerichtlichen Auseinandersetzungen vor ungerechtfertigten An-

---

<sup>908</sup> Vgl. *Ruhnke, K.* (2000a), S. 33 f.

<sup>909</sup> In Anlehnung an *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 76.

<sup>910</sup> Siehe hierzu Kapitel 2.2.1.

<sup>911</sup> In Anlehnung an *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 76.

<sup>912</sup> Vgl. auch *Ruhnke, K.* (2000a), S. 35.

sprüchen des Mandanten.<sup>913</sup> Prüfungsnormen erfüllen somit auch eine Schutzfunktion.

Letztlich dient die Herausgabe von Prüfungsnormen auch strategischen Zwecken, indem die Relevanz des Berufsstandes herausgestellt wird. Die deskriptive Funktion von Prüfungsnormen erhält somit eine politische Dimension. Dadurch, dass Prüfungsnormen der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden, wird die Bedeutung der Prüfung verdeutlicht und die Tätigkeit des Prüfers legitimiert. Prüfungsnormen entfalten somit auch eine Legitimationsfunktion.<sup>914</sup>

### **3.1.2 Vor- und Nachteile einer Normierung der Dienstleistung Interne Revision**

Für die Erbringung einer Dienstleistung Interne Revision durch Wirtschaftsprüfer existieren keine Prüfungsnormen. Auf Grund der Ermangelung einer Normierung dieser Dienstleistung ist der Wirtschaftsprüfer mit Ausnahme der von ihm einzuhaltenen Berufsgrundsätze und -pflichten an keinerlei Handlungs- und Verfahrensanweisungen bei der Erbringung einer solchen Dienstleistung gebunden. Entsprechend muss der Wirtschaftsprüfer, wenn er diese Dienstleistung erbringen will, eigene Vorgehensweisen erarbeiten oder sich an nicht normierten Vorgaben orientieren. Ein Vorteil einer Normierung bestünde entsprechend darin, dass in Bezug auf die präskriptive Funktion von Prüfungsnormen der Wirtschaftsprüfer eine Leitlinie bekäme, die die Art, den Inhalt und den Umfang der Dienstleistung determiniert und darstellt, welche Handlungen von ihm zu erbringen und welche zu unterlassen sind.

Hieraus abzuleiten ist ein weiterer Vorteil einer Normierung. In dem Maße, wie auch dem Prüfer seine Handlungen und Verhaltensweisen vorgegeben werden, erfährt auch der Adressat hiervon und ist in der Lage, das Ergebnis der Leistung des Wirtschaftsprüfers sachgerecht zu interpretieren. Fehlt eine Normierung, so muss eine derartige Transparenz durch die individuelle Auftragsgestaltung ständig neu geschaffen werden. Die Normierung bewirkt somit eine Standardisierung der Dienstleistung und schafft eine verbesserte Vergleichbarkeit und Bewertung der Leistung und insbesondere des Leistungsergebnisses. Ein Umstand, der nach *Leukel* zu einer grundsätzlichen Qualitätsverbes-

---

<sup>913</sup> Siehe *Rückle, D. / Klatte, V.* (1994), S. 138.

<sup>914</sup> Auch so *Ruhnke, K.* (2000a), S. 14 und 35 f.

serung der Leistung führt.<sup>915</sup> Die Standardisierung bewirkt auch, dass der Anteil der auftragsspezifischen Sachverhalte, die mit dem Mandanten zu klären sind, reduziert wird, wodurch die Transaktionskosten für die Leistungserbringung gesenkt werden können.<sup>916</sup>

Jede vom Wirtschaftsprüfer erbrachte Leistung ist auch mit einem Haftungsrisiko verbunden.<sup>917</sup> Wenn durch eine Normierung die vom Wirtschaftsprüfer erbrachte Dienstleistung reglementiert ist, dann darf unterstellt werden, dass ihm die Exkulpation im Falle einer gerichtlichen Auseinandersetzung eher gelingt, wenn er den Nachweis für die Einhaltung von Vorgaben einer Prüfungsnorm erbringen kann, als ohne die Bezugnahme auf normierte Vorgehensweisen. Die Schutzfunktion von Prüfungsnormen kann somit auch zu einer Reduzierung des Haftungsrisikos des Wirtschaftsprüfers beitragen.<sup>918</sup>

Über die Legitimationsfunktion von Prüfungsnormen lässt sich ein weiterer Vorteil der Normierung einer Dienstleistung Interne Revision ableiten. Durch die Normierung bietet sich die Möglichkeit, sich von Wettbewerbern anderer Branchen, die diese Dienstleistung ebenfalls anbieten, abzugrenzen.<sup>919</sup> Bedingt durch die zu schaffende Transparenz und die hiermit verbundene verbesserte Beurteilung der Leistungserbringung ist es dem Mandanten im Vergleich zu einer nicht reglementierten Leistungserbringung eher möglich, ohne großen Aufwand den Nutzen einer solchen Dienstleistung und somit die Leistung des Anbieters sachgerecht einzuschätzen.

Mit einer Normierung der Dienstleistung Interne Revision sind jedoch nicht nur Vorteile verbunden. Als wesentliches Argument gegen eine Normierung ist hierbei ein möglicher Verlust der mandantenindividuellen Ausgestaltung dieser Dienstleistung zu nennen. Bedingt durch das Ausmaß der Standardisierung geht die Flexibilität im Hinblick auf die Erfüllung der Mandantenbedürfnisse verloren. Insofern stehen Standardisierung und Flexibilität in einem zielkonfliktären Verhältnis zueinander.<sup>920</sup> Insbesondere bei einer Dienstleistung Interne Revision, deren Aufgabenspektrum heterogen und komplex ist, kommt der

---

<sup>915</sup> Siehe *Leukel*, S. (2004), S. 1308.

<sup>916</sup> So auch *Ruhnke*, K. (2000a), S. 34. Zu Transaktionskosten siehe auch Kapitel 2.1.6.2.

<sup>917</sup> Siehe hierzu Kapitel 4.3.5.

<sup>918</sup> Vgl. auch *Leukel*, S. (2004), S. 1309 und 1312.

<sup>919</sup> Siehe *Leukel*, S. (2004), S. 1309.

<sup>920</sup> Auch so *Leukel*, S. (2004), S. 1308 f.

mandantenindividuellen Ausgestaltung einer solchen Dienstleistung besondere Bedeutung zu.

Aus letztgenanntem Argument ist somit zu schließen, dass einer Normierung der Dienstleistung Interne Revision oder der Ausgestaltung einer solchen Dienstleistung anhand einer bestehenden anwendbaren Prüfungsnorm dem konfliktären Verhältnis von Standardisierung und Flexibilität Rechnung zu tragen ist. Insbesondere gilt es auch zu berücksichtigen, dass die Vorteile einer Standardisierung in Bezug auf die Transaktionskosten nur dann Relevanz haben, wenn eine Normierung und die hiermit bedingte Festlegung von Art, Inhalt und Umfang der Dienstleistung nicht im Widerspruch zum eigentlichen Mandanteninteresse stehen, da ansonsten der Nutzen einer solchen Dienstleistung nicht mehr gegeben ist.

Unter Beachtung eines ausreichenden Maßes an Flexibilität erscheinen jedoch die Vorteile einer Normierung dieser Dienstleistung zu überwiegen. Insbesondere der hiermit verbundenen Abgrenzung von potenziellen Wettbewerbern anderer Branchen gilt besondere Beachtung. Wie gezeigt sind nicht nur Wirtschaftsprüfer befähigt, eine solche Dienstleistung anzubieten. Im Idealfall besteht jedoch durch eine Normierung die Chance, eine marktexklusive Stellung zu erlangen. Bedingung hierfür ist, dass sich die Prüfungsnorm bei den potenziellen Mandanten als anerkannter Standard etabliert, welcher von anderen Dienstleistern nicht erbracht werden kann. Wird dies wiederum von den Adressaten einer solchen Dienstleistung wahrgenommen, könnte dies einen nicht imitierbaren Wettbewerbsvorteil von Wirtschaftsprüfern bedeuten.<sup>921</sup> Grundvoraussetzung hierfür wiederum ist die Existenz einer entsprechenden Regel beziehungsweise Norm, weshalb der Fokus dieser Arbeit darauf gerichtet ist, die Dienstleistung Interne Revision, in Ermangelung einer Normierung, anhand geeigneter bestehender Prüfungsnormen auszugestalten.

---

<sup>921</sup> Siehe hierzu auch *Ruhnke, K.* (2000b), S. 336.



### **3.2 Entwicklung und Stand der vom amerikanischen Berufsverband der Wirtschaftsprüfer angeregten Initiativen**

Die Entwicklung hinsichtlich der Entfaltung von assurance services reicht bis in die achtziger Jahre zurück.<sup>922</sup> Durch eine zunehmende öffentliche Kritik am Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, verursacht durch spektakuläre Unternehmenszusammenbrüche, sah sich das American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) gezwungen, eine proaktivere Rolle innerhalb der maßgebenden Regelungsinstitutionen einzunehmen. Insbesondere sollten innovative Konzepte entwickelt werden, die die Entscheidungsrelevanz, die Zuverlässigkeit und das Kosten-Nutzen-Verhältnis der externen Rechnungslegung verbessern.<sup>923</sup>

#### **3.2.1 Hintergründe und Entstehungsgeschichte der assurance services des AICPA**

Folgend werden die Historie und die Beweggründe für die Eruierung neuer Prüferdienstleistungen anhand der durch das AICPA hiermit beauftragten Arbeitsgruppen aufgezeigt. Da die Ergebnisse dieser Arbeitsgruppen nicht nur für die Entwicklung des assurance-service-Konzepts von Bedeutung sind, sondern darüber hinaus auch auf den nicht amerikanischen Prüfermarkt und insbesondere auf die Bestrebungen der IFAC auf dem Gebiet der Erarbeitung neuer Prüferdienstleistungen Einfluss hatten, soll diesem Umstand durch eine ausführliche Betrachtung Rechnung getragen werden.

##### **3.2.1.1 Special Committee on Financial Reporting (SCFR)**

Ausgangspunkt der weiteren Entwicklung des Rahmenkonzeptes für assurance services war die Einrichtung des Special Committee on Financial Reporting (SCFR) im Jahre 1991 unter dem Vorsitz von *E. J. Jenkins*, weshalb dieses Komitee auch Jenkins-Committee genannt wurde.<sup>924, 925</sup> Ihm oblag es, die klassische Rechnungslegung zu reformieren, ohne jedoch die wesentlichen

---

<sup>922</sup> Siehe *Elliott, R. K. / Pallais, D. M.* (1997a), S. 84. Beispielhaft für die Diskussion um eine Reform der klassischen externen Rechnungslegung siehe *Elliott, R. K.* (1986); *Elliott, R. K. / Jacobson, P. D.* (1984); *Elliott, R. K. / Pallais, D. M.* (1984); *Elliott, R. K. / Stilwell, M. C.* (1985); *Rimmermann, T. W.* (1990);

<sup>923</sup> Vgl. *Berndlmaier, A. F. / Klein, G. A.* (1997), S. 1089; *Thyll, A.* (1994), S. 638 f.

<sup>924</sup> Siehe hierzu *Elliott, R. K.* (1995), S. 118.

<sup>925</sup> So auch *Marten, K.-U. / Köhler, A. G.* (2001), S. 436; *Köhler, A. G.* (2001), S. 275.

Grundlagen zu vernachlässigen.<sup>926</sup> In diesem Zusammenhang ist jedoch anzumerken, dass das Komitee nicht berechtigt war, Normen herauszugeben, um das Normenentwicklungsverfahren in den USA nicht zu umgehen.<sup>927</sup> Aus diesem Grund musste sich das Komitee auf die Abgabe von Empfehlungen beschränken.

Unter der Präsomtion, dass Informationen denen nutzen sollen, für die sie bestimmt sind<sup>928</sup>, wurden zur Überprüfung der Relevanz und der Nützlichkeit der externen Rechnungslegung umfangreiche Studien durchgeführt, deren Fokus auf den Adressatenkreis der bestehenden und potenziellen Investoren und Kreditgeber sowie deren Berater gerichtet wurde.<sup>929</sup> Ziel des Komitees war es, Vorschläge über Art und Umfang der Informationen zu entwickeln, die das Unternehmen seinen Investoren und Kreditgebern bereitstellen sollte. Weiterhin sollte geklärt werden, inwieweit diese Informationen in die Prüfung durch Wirtschaftsprüfer einbezogen werden sollen beziehungsweise können.<sup>930</sup> Das Ergebnis des Komitees wurde in einem umfangreichen Bericht mit dem Titel „Improving business reporting – a customer focus“<sup>931</sup> veröffentlicht. Inhalt dieses Berichtes sind u.a. Empfehlungen, die das externe Berichtswesen eines Unternehmens verbessern sollen. Die Empfehlungen klassifizieren sich in vier Kategorien, welche in der folgenden Tabelle 3-1 thesenartig dargestellt sind; die Kapitelangaben in Klammer beziehen sich auf die Kapitel des Berichts des SCFR.

Empfehlungen	
Verbesserung der Informationsformen in der Unternehmensberichterstattung (Chapter 5)	
1.	Die normengebenden Institutionen sollen einen umfassenden Muster-Unternehmensbericht entwickeln. Dieser Muster-Unternehmensbericht soll die Informationsarten und die richtige zeitliche Abstimmung von Angaben enthalten, die Adressaten benötigen, um ihr Investitionsrisiko einschätzen und beurteilen zu können.
2.	Das Verständnis für Kosten und Nutzen der Unternehmensberichterstattung soll verbessert werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass eine definitive Quantifizierung von Kosten und Nutzen nicht möglich ist.
Verbesserung des Jahresabschlusses und damit verbundener Offenlegungen (Chapter 6)	
1.	Die Offenlegung von Informationen zu einzelnen Geschäftsbereichen soll verbessert

<sup>926</sup> Vgl. auch *Berndlmaier, A. F. / Klein, G. A.* (1997), S. 1089.

<sup>927</sup> So auch *AICPA / SCFR* (o.J.), Chapter 1.

<sup>928</sup> Siehe auch *Jenkins, E. L.* (1994a), S. 77.

<sup>929</sup> Vgl. hierzu *AICPA / SCFR* (o.J.), Chapter 1.

<sup>930</sup> Hierzu *Jenkins, E. L.* (1994b), S. 39.

<sup>931</sup> *AICPA / SCFR* (o.J.). Die nachfolgenden Aussagen beziehen sich auf diesen Bericht des SCFR.

	werden.
2.	Die Offenlegung und die Bilanzierung von Finanzinnovationen sollen angegangen werden.
3.	Die Offenlegung der Eigenschaften, Chancen und Risiken von nicht in der Bilanz erfassten vertraglichen Finanzierungsvereinbarungen soll verbessert werden. Dabei soll auch deren Bilanzierung überdacht werden.
4.	Die Auswirkungen von Kerntätigkeiten und -ereignissen einerseits und von Randtätigkeiten und -ereignissen andererseits sollen getrennt erfasst werden. Darüber hinaus sollen die sich aus den Randtätigkeiten und -ereignissen ergebenden Vermögenswerte und Schuldspositionen zum Fair-Value ausgewiesen werden.
5.	Die Offenlegung von Unsicherheiten in der Bewertung bestimmter Vermögenswerte und Schuldspositionen soll verbessert werden.
6.	Die Quartalsberichterstattung soll verbessert werden, indem über das vierte Quartal getrennt berichtet wird und Angaben zu einzelnen Geschäftsbereichen einbezogen werden.
7.	Die normengebenden Institutionen und Verbände sollen prüfen, welche Offenlegungen weniger aussagekräftig sind, und diese weniger wichtigen Offenlegungsvorschriften abschaffen.
Die Rolle des Wirtschaftsprüfers in der Unternehmensberichterstattung (Chapter 7)	
1.	Eine flexibel gestaltete Wirtschaftsprüfertätigkeit in der Unternehmensberichterstattung wäre zu begrüßen; dabei sollen die Prüfungsobjekte, über die die Wirtschaftsprüfer Bericht erstatten, und das Prüfungsniveau für diese Prüfungsobjekte im Rahmen einer Vereinbarung zwischen dem geprüften Unternehmen und den Adressaten seiner Berichterstattung bestimmt werden.
2.	Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer soll darauf vorbereitet sein, über alle im Muster-Unternehmensbericht enthaltenen Informationen hinreichend Bescheid zu wissen, so dass sich die Unternehmen und Adressaten an den Berufsstand wenden können, sofern sie Auskunft über Bestandteile des Muster-Unternehmensberichtes benötigen.
3.	Das neu gegründete AICPA Special Committee on Assurance Services soll vor dem Hintergrund des Muster-Unternehmensberichtes Richtlinien für analytische Anmerkungen in Bestätigungsberichten erarbeiten und formulieren; dabei soll der Schwerpunkt auf den Informationsbedürfnissen der Adressaten liegen.
4.	Der Berufsstand soll seine Projekte im Hinblick auf weitere Fragen, die sich ebenfalls auf die Wirtschaftsprüfer-Tätigkeit in der Unternehmensberichterstattung beziehen, fortführen.

Erleichterung von Änderungen der Unternehmensberichterstattung (Chapter 8)	
1.	Die nationalen und internationalen normgebenden Institutionen sowie die Aufsichtsbehörden sollen ihr Augenmerk verstärkt auf die Informationsbedürfnisse der Adressaten richten; die Adressaten wiederum sollen ermutigt werden, mit oben genannten Einrichtungen zusammenzuarbeiten, um sich so ein stärkeres Mitspracherecht im Normenbildungs- und Entwicklungsprozess der Rechnungslegung zu sichern.
2.	Die US-amerikanischen normgebenden Institutionen sowie die Aufsichtsbehörden sollen auch weiterhin mit ihren ausländischen Amtskollegen und den internationalen normgebenden Einrichtungen und Verbänden zusammenarbeiten, um internationale Rechnungslegungsgrundsätze zu entwickeln, sofern die daraus resultierenden Rechnungslegungsgrundsätze den Informationsbedürfnissen der Adressaten entsprechen.
3.	Der Gesetzgeber, die Aufsichtsbehörden und die normgebenden Institutionen sollen wirksame Abschreckungsmittel gegen ungerechtfertigte Rechtstreitigkeiten entwickeln, die Unternehmen davon abhalten könnten, prospektive Informationen offen zu legen.
4.	Die Unternehmen sollen ermutigt werden, freiwillig mit verschiedenen Möglichkeiten zu experimentieren, um im Rahmen des vom Komitee entworfenen Muster-Unternehmensberichts eine Verbesserung der Entscheidungsrelevanz, der Zuverlässigkeit und der Objektivität der Rechnungslegung zu erreichen. Die normgebenden Institutionen sowie die Aufsichtsbehörden sollten erwägen, diesen Unternehmen zu gestatten, vom Muster-Unternehmensbericht vorgegebene Informationen gegen aktuelle Informationen auszutauschen.
5.	Die normgebenden Institutionen sollen sich eine längerfristige Betrachtungsweise zu Eigen machen, indem sie ein Szenario des zukünftigen wirtschafts- und sozialpolitischen Umfelds sowie der Informationsbedürfnisse der Adressaten in diesem Umfeld entwickeln. Die Rechnungslegungsgrundsätze sollen mit diesem langfristigen Szenario unmittelbar vereinbar sein.
6.	Die Aufsichtsbehörden sollen überlegen, ob es für die derzeit gültigen Vorschriften, nach denen Publikumsgesellschaften alle Offenlegungen allgemein zugänglich machen müssen, mögliche Alternativen gibt.
7.	Das AICPA soll ein coordinating committee gründen, das sicherzustellen hat, dass die Empfehlungen dieses comprehensive report auch von denjenigen, die sie umsetzen können, angemessen berücksichtigt werden.

**Tabelle 3-1: Empfehlungen des comprehensive report des SCRF<sup>932</sup>**

Kernpunkt der Empfehlungen des SCFR zur Verbesserung der Informationsformen in der Unternehmensberichterstattung bildet die Entwicklung eines umfassenden Muster-Unternehmensberichts (comprehensive model of business reporting). Durch die Wahl des Begriffs „business reporting“ anstelle des klassischen „financial reporting“ soll der Umstand verdeutlicht werden, dass zunehmend auch nichtfinanzielle Informationen in den Überlegungen der Adressaten eine entscheidungsrelevante Bedeutung erlangt haben.<sup>933</sup> Zu diesem Zweck entwickelte das SCFR einen Muster-Unternehmensbericht, der das

<sup>932</sup> Vgl. AICPA / SCFR (o.J.), Appendix 1.

<sup>933</sup> Vgl. hierzu auch Berndlmaier, A. F. / Klein, G. A. (1997), S. 1091.

breite Spektrum an finanziellen und nichtfinanziellen Informationen zu berücksichtigen versucht. Tabelle 3-2 zeigt die Elemente dieses Berichts.

Muster-Unternehmensbericht	
Finanzielle und nichtfinanzielle Informationen/Daten	
-	Jahresabschluss und damit verbundene Offenlegungen
-	Übergeordnete betriebliche Kennzahlen
Analyse der finanziellen und nichtfinanziellen Informationen / Daten durch die Unternehmensführung	
-	Ursachen und Gründe für Veränderungen der finanziellen, operativen und leistungsbezogenen Angaben sowie Eigenschaften und Auswirkungen von wichtigen Entwicklungen
Prospektive Unternehmensberichterstattung	
-	Chancen und Risiken, einschließlich derjenigen, die sich aus wichtigen Entwicklungen ergeben.
-	Pläne der Unternehmensführung einschließlich kritischer Erfolgsfaktoren.
-	Vergleich der gegenwärtigen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit früher in Unternehmensberichten ausgewiesenen Chancen, Risiken und Plänen der Unternehmensführung.
Informationen über die Unternehmensführung und die Anteilseigner	
-	Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder, Gesamtbezüge der Mitglieder des Vorstands, Großaktionäre, Geschäftsabschlüsse und Beziehungen zwischen verschiedenen, mit dem Unternehmen in Verbindung stehenden Parteien.
Hintergründe zum Unternehmen	
-	Unternehmensziel und -strategien.
-	Art und Umfang des Geschäftsbetriebs und des Betriebsvermögens.
-	Auswirkungen der Branchenstruktur auf das Unternehmen

**Tabelle 3-2: Zehn Elemente des Muster-Unternehmensberichts des SCFR<sup>934</sup>**

Dabei ist zu berücksichtigen, dass das Komitee den Muster-Unternehmensbericht als flexibles Produkt ansieht, das an die konkreten Bedingungen einer Publikumsgesellschaft anzupassen ist und insbesondere Kostengesichtspunkte der Informationsbereitstellung und die Informationsbedürfnisse des Adressatenkreises berücksichtigen sollte. Die durch den Muster-Unternehmensbericht zur Verfügung gestellten Informationen sollen die Adressaten bei Prognosen und Bewertungen unterstützen und gleichzeitig deren Risiko reduzieren. Insbesondere hierbei wird der verstärkt prospektive Charakter der offen zu legenden Unternehmensinformationen im Muster-Unternehmensbericht deutlich. Weiterhin enthält er vermehrt strategische und operative und somit unternehmenswertbestimmende Elemente und ist stärker

<sup>934</sup> Hierzu sowie zu einer weiteren inhaltlichen Definition der einzelnen Elemente siehe AICPA / SCFR (o.J.), Appendix 2.

am internen Berichtswesen eines Unternehmens angelehnt. Speziell der letzte Aspekt soll die Kosten der Informationsbereitstellung zu reduzieren helfen.<sup>935</sup>

Die zweite Kategorie der Empfehlungen befasst sich mit einer Verbesserung der Aussagekraft des bestehenden Jahresabschlusses sowie der damit verbundenen Offenlegungen. Als eine der hervorzuhebenden Empfehlungen ist die Aufgliederung der Auswirkungen von Kernaktivitäten und -ereignissen (core activities and events) sowie Randaktivitäten und -ereignissen (non-core activities and events) des Unternehmens anzusehen. Grund hierfür ist die Bereitstellung von bestmöglichen Informationen, die es erlauben, Trends, ohne die Einflüsse von einmaligen und außergewöhnlichen Ereignissen, für das operative Geschäft des Unternehmens zu erkennen beziehungsweise zu berechnen. Weiterhin sieht diese Empfehlung vor, Vermögenswerte und Schuldpositionen, die mit Randaktivitäten in Verbindung stehen, zum Fair-Value auszuweisen, und zwar deswegen, da deren eigentlicher Wert für das Unternehmen nicht in ihrer Verwendung, sondern Verwertung liegt.<sup>936</sup>

Die vierte Kategorie der Empfehlungen berücksichtigt den Umstand eines sich dynamisch entwickelnden Umfelds, dem auch die Unternehmensberichterstattung in einem laufenden Prozess anzupassen ist. Dabei gilt ihr Hauptaugenmerk dem Umstand, ein Normenumfeld zu gestalten, das es den Unternehmen erlaubt und ermöglicht, den veränderten Informationsbedürfnissen der Adressaten gerecht zu werden. Dabei sollen die normgebenden Institutionen und Aufsichtsbehörden eine stärkere Kundenorientierung anstreben und auch mit internationalen Institutionen und Verbänden sowie ausländischen Amtskollegen zusammenarbeiten.<sup>937</sup>

Lediglich die dritte Kategorie der Empfehlungen setzt sich direkt mit dem Berufsstand des Wirtschaftsprüfers respektive dessen Entwicklung auseinander. Basis der hier entwickelten Empfehlungen waren die Ergebnisse der Befragung der Adressaten zur Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer in der Unternehmensberichterstattung. Demnach bestätigten die Adressaten die Bedeutung des Wirtschaftsprüfers als Bürgen für verlässliche Jahresabschlussinformationen.

---

<sup>935</sup> So auch *Klingenbiel, N.* (2000), S. 178.

<sup>936</sup> Siehe *AICPA / SCFR* (o.J.), Chapter 6.

<sup>937</sup> So auch *AICPA / SCFR* (o.J.), Chapter 8.

Eine grundsätzliche Ausweitung der Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers wird jedoch kritisch gesehen, obgleich eine intensivere Prüfung des internen Steuerungs- und Überwachungssystems befürwortet und ein erweiterter Bestätigungsbericht erwünscht wird. Auf Basis dieser Einschätzungen entwickelte das SCFR vier Empfehlungen für die zukünftige Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer. Hier wird unter anderem empfohlen, die Prüfung zukünftig flexibler zu gestalten. Ebenso wie die Unternehmensberichterstattung verstärkt auf den Kundennutzen respektive auf die Informationsbedürfnisse der Adressaten einzugehen hat, hat die Prüfung diesen Umstand sowohl bei der Wahl der Prüfungsobjekte als auch bei dem individuell zu vereinbarenden Prüfungsniveau zu berücksichtigen. Weiterhin empfiehlt das Komitee, dass die Wirtschaftsprüfer neben dem genormten Testat analytische Anmerkungen zum Prüfungsgeschehen in einen erweiterten Bestätigungsbericht aufnehmen sollten.<sup>938</sup> Die hier gemachten Informationen, z.B. Angaben zum Prüfungsumfang und -ergebnis oder Angaben zu den vom Unternehmen angewandten Rechnungslegungsmethoden, auch im Vergleich zu den von anderen Unternehmen der gleichen Branche angewandten Methoden, sollen den Adressaten nützliche Zusatzinformationen bereitstellen. *Berndlmaier / Klein* sind jedoch der Auffassung, dass diese Anmerkungen die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers beeinträchtigen können und unter Umständen den Wirtschaftsprüfer Haftungsfallen aussetzen können.<sup>939</sup>

Bereits vor Abschluss der Arbeit des SCFR wurde dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer Handlungsbedarf aufgezeigt. Insbesondere die zunehmende Insuffizienz der Aussagekraft des Jahresabschlusses wurde offensichtlich.<sup>940</sup> Überdies wurde eine Reihe von Informationsbedürfnissen des betrachteten Adressatenkreis eruiert. Die hieraus abzuleitende Unterstellung einer Divergenz zwischen Angebot von und Anforderung an Prüfungsdienstleistungen lässt einen gesunkenen Wert von Prüfung und Bestätigungsbericht plausibel erscheinen.<sup>941</sup> Aus diesen und anderen Gründen wurde vom 4. bis 6. Mai 1993 unter der Schirmherrschaft des AICPA eine audit-/assurance-Konferenz mit

---

<sup>938</sup> Zu diesen Ausführungen siehe *AICPA / SCFR* (o.J.), Chapter 7.

<sup>939</sup> Siehe hierzu *Berndlmaier, A. F. / Klein, G. A.* (1997), S. 1094.

<sup>940</sup> Vgl. hierzu auch *King, R. R. / Schwartz, R.* (1998), S. 9.

<sup>941</sup> Siehe auch *Elliott, R. K.* (1994a), S. 107.

Vertretern aus Wissenschaft und Praxis sowie Mitgliedern der Regierung in Santa Fe / New Mexiko organisiert.<sup>942</sup> Gegenstand war die Diskussion über die Entwicklung des Marktes für Unternehmensinformationen und deren Auswirkungen auf den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer. Im Zuge dieser Konferenz wurde eine erste Definition von assurance services erarbeitet, die über das traditionelle Verständnis der Prüfungsfunktion hinausgeht. Demnach sind assurance services „expression of a written or oral conclusion on the reliability and/or relevance of information and/or information systems“<sup>943</sup>. Als weiteres Ergebnis dieser Konferenz wurde im Abschlussbericht die Empfehlung ausgesprochen, eine Arbeitsgruppe zu bilden, die sich mit der Aufgabe befassen sollte, einen Plan zum Ausbau des Prüferdienstleistungsangebots zu entwickeln.<sup>944</sup>

### 3.2.1.2 Special Committee on Assurance Services (SCAS)

Das AICPA folgte dem Vorschlag der audit-/assurance-Konferenz und richtete im Jahre 1994 – in Zusammenarbeit mit dem Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), dem kanadischen Berufsverband der Wirtschaftsprüfer -<sup>945</sup> das Special Committee on Assurance Services (SCAS) ein.<sup>946</sup> Den Vorsitz dieses Komitees übernahm Robert K. Elliott, weshalb in der Literatur häufig auch vom Elliott-Komitee die Rede ist.<sup>947</sup> Daneben bestand dieses Komitee aus 14 weiteren Mitgliedern aus Industrie, Regierung und Wissenschaft.<sup>948</sup> Das SCAS verfolgte mit seiner Arbeit gleich mehrere Ziele. So sollte ein Rahmenkonzept für neue professionelle Prüferdienstleistungen des Berufsstandes (assurance services) erarbeitet werden, das die Grundlage für die Perzeption der eruierten Chancen auf dem Prüfermarkt ist. Hierbei sollte ein Bereich abgesteckt werden, der die klassische Abschlussprüfung umschließt,

<sup>942</sup> Vgl. auch *Elliott, R. K.* (1994b), S. 80.

<sup>943</sup> *Elliott, R. K. / Jacobson, P. D.* (1995), S. 95.

<sup>944</sup> So auch *Ruud, T. F. / Beer, M.* (1998), S. 429 f.

<sup>945</sup> Vgl. *Gray, G. L. / Gray, M. J.* (2000), S. 3; *Marten, K.-U. / Köhler, A. G.* (2001), S. 437. Das CICA richtete hierfür ebenfalls eine Arbeitsgruppe ein, die CICA Task Force on Assurance Services (TFAS). Siehe [www.cica.ca](http://www.cica.ca).

<sup>946</sup> Siehe auch *Ruud, T. F. / Beer, M.* (1998), S. 430.

<sup>947</sup> So auch *Carcello, J. V. / Messier jr., W. F. / Ricchiute, D.N.* (1997), S. 2; *Elliott, R. K. / Pallais, D. M.* (1997a), S. 81; *Hunton, J. E. / Holstrum, G. L.* (1998), S. 11; *Percy, J. P.* (1999), S. 81; *Ruhnke, K.* (1999), S. 242; *Ruud, T. F. / Beer, M.* (1998), S. 436.

<sup>948</sup> Siehe *Pallais, D. M.* (1995), S. 14.



jedoch über diese hinausgeht.<sup>949</sup> Weiterhin sollten konkret neue Prüferdienstleistungen identifiziert und definiert werden. Ferner galt es, Maßnahmen zu kreieren und zu installieren, welche einen kontinuierlichen Prozess zur Entwicklung weiterer assurance services ermöglichen.<sup>950</sup>

Grundlage für die Arbeit des Komitees bildeten die Erkenntnisse des SCFR.<sup>951</sup> Diese wurden durch eigene Beobachtungen, Analysen und Interviews mit Investoren, Kreditoren, Vorstandsmitgliedern, Managern, Mitgliedern von Behörden und anderen Entscheidungsträgern sowie einer umfangreichen Aufarbeitung der bis dato publizierten Fachliteratur ergänzt. Auf eigene empirische Erhebungen und komplexe statistische Auswertungen wurde dabei weitestgehend verzichtet.<sup>952</sup> Die Arbeit des Komitees konzentrierte sich auf vier Themenbereiche. Der erste Schritt zur Eruierung neuer assurance services bildete dabei die Auseinandersetzung mit den Bedürfnissen der potenziellen Kunden (customer needs),<sup>953</sup> ohne die gemäß *Elliott* keine Möglichkeit besteht, für die zu entwickelnden Dienstleistungen einen Abnehmer zu finden<sup>954</sup>. Als potenzielle Kunden sind hiernach solche Personen zu verstehen, die einen Nutzen aus den erweiterten Dienstleistungen ziehen, wobei diese nicht identisch mit den Personen sein müssen, die für die Dienstleistung letztendlich bezahlen.<sup>955</sup> Dieser Personenkreis umschließt sowohl solche Kunden, die bereits Dienstleistungen des Berufsstandes in Anspruch nehmen, als auch solche, die als neue Kunden gewonnen werden sollen.<sup>956</sup> Die Untersuchungen bezogen sich dabei auf eine Exploration der Informationen, die für Entscheidungsträger die Grundlage ihres Entscheidungsfindungsprozesses sind, und darauf, wie die Entscheidungsträger mit diesen Informationen zufrieden sind. Weiterhin sollte festgestellt werden, welcher Bedarf nach zusätzlichen Informationen und de-

---

<sup>949</sup> Vgl. hierzu *Elliott, R. K.* (1995), S. 118; *Elliott, R. K.* (1998a), S. 41.

<sup>950</sup> Hierzu siehe *Pallais, D. M.* (1996), S. 16; *Wittsiepe, R.* (2002b), S. 118. Es gilt jedoch anzumerken, dass das SCAS zwar mit dem Auftrag versehen wurde, neue Dienstleistungen zu eruieren, doch nicht mit einer ausreichenden Kompetenz ausgestattet war, um diese auch durch entsprechende Standards zu autorisieren. Siehe *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005b).

<sup>951</sup> Siehe auch *Ruud, T. F. / Beer, M.* (1998), S. 430.

<sup>952</sup> So auch *Neubeck, G.* (2003), S. 143.

<sup>953</sup> Siehe hierzu *Pallais, D. M.* (1996), S. 16.

<sup>954</sup> Hierzu vgl. *Elliott, R. K.* (1995), S. 120; *Elliott, R. K. / Pallais, D. M.* (1997b), S. 56.

<sup>955</sup> So auch *Elliott, R. K. / Pallais, D. M.* (1997b), S. 56.

<sup>956</sup> Vgl. *Pallais, D. M. / Good, E. L.* (1996), S. 75.

ren Verlässlichkeit besteht.<sup>957</sup> In einer induktiven Vorgehensweise wurden durch die Befragung von 44 Entscheidungsträgern Informationsbereiche ermittelt, für die ein aussichtsreicher Bedarf besteht und die bei der Entwicklung von assurance services deshalb berücksichtigt werden sollten.<sup>958</sup> Die folgende Tabelle 3-3 zeigt diese Informationsbereiche und ordnet sie den entsprechend herausgearbeiteten potenziellen Kunden zu.

Kundenbedürfnisse	Potenzielle Kunden
Verbesserte Informationen über die Geschäftsrisiken	Aufsichtsrat Management
Informationen über die Produktqualität	Individuell
Messung und Bewertung der Unternehmensleistung	Unternehmensleitung
Qualifizierte Berichterstattung an die Unternehmensleitung und den Aufsichtsrat	Aufsichtsrat Unternehmensleitung Institutionelle Investoren
Informationen über die Qualität von Prozessen und Kontrollen	Aufsichtsrat, Unternehmensleitung Investoren
Informationen über die Umsetzung der Unternehmensstrategien	Aufsichtsrat Institutionelle Investoren
Informationen über Leistungen von Regierung und Behörden	Öffentlichkeit

**Tabelle 3-3: Vielversprechende Kundenbedürfnisse<sup>959</sup>**

Des Weiteren befasste sich das SCAS mit dem Bereich der so genannten „Megatrends“, worunter absehbare Veränderungen beziehungsweise Entwicklungen im wirtschaftlichen und sozialen Umfeld zu verstehen sind. Diese Trends haben, nach Meinung des Komitees, einen entscheidenden Einfluss auf die zukünftigen Bedürfnisse und das Nachfrageverhalten der Kunden und somit auch auf die Entwicklung von assurance services.<sup>960</sup> Das Komitee identifizierte acht Makro-Markttrends, die sowohl als Grundlage für die Erschließung und Entwicklung neuer Märkte und Dienstleistungen als auch zur Beurteilung

<sup>957</sup> Vgl. auch *Elliott, R. K.* (1995), S. 119 f.; *Pallais, D. M.* (1995), S. 14.

<sup>958</sup> So auch *Elliott, R. K.* (1995), S. 119.

<sup>959</sup> In Anlehnung an *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005c), Abschnitt „Executive Summary“. Siehe ebenfalls diese Quelle für detaillierte Informationen über die Kundenbedürfnisse und bezüglich der Auswertung der Interviews.

<sup>960</sup> Siehe hierzu *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005d), Einleitung.

der hiermit verbundenen Chancen und Risiken dienen.<sup>961</sup> Hierzu zählen die Entwicklungen in den folgenden Bereichen:<sup>962</sup>

- Wettbewerb
- Unternehmensstrukturen
- Verantwortlichkeiten
- Kapitalinvestitionen
- Alter der Bevölkerung
- Globalisierung
- Bildung
- Informationstechnologie

Weil die Entwicklungen im Bereich der Informationstechnologie als ein Megatrend identifiziert wurde, hat sich das Komitee mit diesem Bereich im Besonderen befasst und ihn zu einem Hauptuntersuchungsbereich gemacht. Der Grund hierfür ist, dass die Informationstechnologie durch das Komitee als wichtigster Einflussfaktor für die zukünftige Entwicklung im Bereich der Prüferdienstleistungen identifiziert wurde, da die Informationstechnologie nachhaltig die Tätigkeiten der Kunden beeinflusst und somit auch deren Bedürfnisse.<sup>963</sup> In seinem Bericht mit dem Titel „Effect of information technology on the assurance services marketplace“ widmet sich das SCAS ausführlich diesem Themengebiet und zeigt insbesondere die sich aus diesem Bereich ergebenden Möglichkeiten neuer Dienstleistungen sowie etwaiger Einschränkungen und Barrieren auf.<sup>964</sup>

---

<sup>961</sup> Siehe hierzu *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005e), Einleitung,

<sup>962</sup> Als weiterer Bereich wurde die Gesetzgebung identifiziert, welche einen umfangreichen Einfluss auf die von Wirtschaftsprüfern angebotenen Dienstleistungen hat. Sie wirkt insbesondere auf die Grenzen des Bereichs zwischen erlaubten und nicht erlaubten Dienstleistungen ein. Jedoch wurde sie in dieser Liste nicht berücksichtigt, weil eine verlässliche Prognose der Entwicklung, die es ermöglichen würde, diesen Bereich einzugrenzen und eventuell zukünftig nicht erlaubte Dienstleistungen auszuklammern, nicht möglich ist. So auch *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005e), Abschnitt „Conclusions“.

<sup>963</sup> Vgl. auch *Elliott, R. K. / Jacobson, P. D.* (1996), S. 76 f.; *Neubeck, G.* (2003), S. 144.

<sup>964</sup> Siehe *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005f).

Weiterhin wurden Untersuchungen auf dem Gebiet der Kompetenzen des Berufsstandes unternommen.<sup>965</sup> Das Komitee hatte dabei eine zweigeteilte Intention. Zum einen ging es davon aus, dass das Wissen über die Kompetenzen des Berufsstandes zur Findung neuer Dienstleistungsangebote beiträgt und zum anderen sollten hierdurch die Grenzen der möglichen Dienstleistungsangebote als auch, in Abhängigkeit von den Erkenntnissen aus den anderen Bereichen, Lernfelder für den Berufsstand aufgezeigt werden.<sup>966</sup> Das Komitee hat diesbezüglich fünf Kompetenzen herausgearbeitet, über die der Berufsstand zur Bewältigung der zukünftigen Aufgaben verfügen sollte. Hierzu zählt die Fokussierung auf den Kunden. Dies beinhaltet neben einem Verständnis für die Ziele, Strategien und Risiken, die diese negativ beeinflussen könnten, auch das Verständnis über den Entscheidungsfindungsprozess des Kunden und welche Informationen der Kunde hierfür verwendet und woher diese kommen. Weiterhin sollte der Nutzen für den Kunden durch die Arbeit des Prüfers gesteigert werden. Dies erfordert eine Fortentwicklung des Tätigkeitsbereichs der Wirtschaftsprüfer von reiner Informationssammlung und Wiedergabe der Geschäftsvorfälle hin zu einer Transformation dieser Informationen in Wissen, das den Kunden bei seinem Entscheidungsprozess unterstützt, beispielsweise durch Analysen, Interpretationen und Bewertungen der Geschäftsvorfälle. Eine Verbesserung der Kenntnis im Bereich der Informationstechnologie ist eine weitere notwendige Kompetenz. Dies umschließt neben einem fundierten Wissen um den elektronischen Verarbeitungsprozess von Geschäftsvorfällen sowie den Einsatz von neuer Hard- und Software vor allem die hieraus erwachsenen Risiken für den Kunden. Darüber hinaus bedarf es der Installation eines Programms, welches einen lebenslangen Lernprozess sicherstellt, um den zukünftigen Anforderungen einer sich schnell verändernden Umwelt einhergehend mit einer Zunahme an Komplexität gerecht zu werden. Abschließend wird darauf hingewiesen, dass durch eine Erweiterung des Dienstleistungsangebots die Abhängigkeit des Berufsstands von den Regulierungsbehörden

---

<sup>965</sup> Durch Befragungen amerikanischer Unternehmen und Diskussionen mit Experten aus diesen Unternehmen sowie in Zusammenarbeit mit Berufsangehörigen und -verbänden aus Australien und Neuseeland wurden 19 bestehende Kompetenzen sondiert, welche für die Entwicklung von assurance service aktuell von Bedeutung sind. Diese Kompetenzen umfassen sowohl das Wissen als auch die praktische Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer individuell und als Team. Eine ausführliche Darstellung findet sich unter AICPA / SCAS (Hrsg.) (2005g).

<sup>966</sup> Vgl. hierzu Elliott, R. K. (1995), S. 123.

vermindert und vermehrt eine Konkurrenzsituation mit anderen Marktteilnehmern geschaffen wird. Diesen Wettbewerb gilt es, durch Kosteneffizienz und eine zeitnahe Ermittlung und Befriedigung der Kundenbedürfnisse anzugehen, um sich von den anderen Wettbewerben abzugrenzen.<sup>967</sup>

Während seiner Arbeit identifizierte das SCAS über 200 assurance services. Für sechs der aussichtsreichsten assurance services wurden bereits konkrete Geschäftspläne entwickelt.<sup>968</sup> Dies sind:<sup>969</sup>

- Assurance on risk assessment (CPA Risk Advisory)<sup>970</sup>  
Dies beinhaltet die Identifizierung und Einschätzung von Unternehmensrisiken, die Einschätzung der von den Unternehmen selbst identifizierten Risiken und die Beurteilung von Risikomanagementsystemen.
- Systems reliability assurance (SysTrust)<sup>971</sup>  
Dies beinhaltet die Analyse und das Testen von in Unternehmen implementierten Informationssystemen im Hinblick auf die Verlässlichkeit der von diesen generierten Informationen.
- Electronic commerce assurance (WebTrust)<sup>972</sup>  
Beurteilung der für den elektronischen Verkauf von Gütern und Dienstleistungen eingesetzten Infrastruktur.<sup>973</sup>
- Elder care assurance (CPA Elder Care Services)<sup>974</sup>  
Koordination und Qualitätssicherung von Versorgungsdienstleistungsangeboten für unterstützungsbedürftige ältere Menschen.
- Assurance on business performance measures (CPA Performance View)<sup>975</sup>  
Hierzu zählt unter anderem die Beurteilung der in performance-measurement-Systemen enthaltenen Messgrößen im Hinblick auf Relevanz und Verlässlichkeit.
- Assurance on performance measures – health care providers<sup>976</sup>

<sup>967</sup> Zu diesen Ausführungen siehe *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005h), Abschnitt „Curricula Changes“. Zum Themengebiet einer verstärkten Auseinandersetzung mit anderen Wettbewerbern vgl. ausführlich *Elliott, R. K.* (1998b), S. 4.

<sup>968</sup> Vgl. auch *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005i).

<sup>969</sup> Siehe auch *Coram, P.* (1998), S. 56.

<sup>970</sup> Siehe hierzu *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005j). Auch *Elliott, R. K. / Pallais, D. M.* (1997d), S. 56.

<sup>971</sup> So auch *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005k).

<sup>972</sup> Vgl. auch *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005l).

<sup>973</sup> Während dieser assurance service ursprünglich lediglich für das Endkundengeschäft konzipiert wurde, ist bis dato eine Ausweitung auch auf den reinen Unternehmensbereich vorgenommen worden. Vgl. hierzu *Wittsiepe, R.* (2002c), S. 248.,

<sup>974</sup> Siehe So auch *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005m). Ausführliche Informationen zum Thema Elder Care finden sich auch bei *Duggan, K. / Lewis, G. / Sammon, E.* (1999).

<sup>975</sup> Hierzu *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005n).

<sup>976</sup> Vgl. hierzu *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005o).

Erarbeitung und Implementierung von performance measurement Systemen in Unternehmen des Gesundheitssektors, die eine Beurteilung von Effektivität und Effizienz dieser Unternehmen ermöglichen.

Darüber hinaus hat das SCAS sieben weitere assurance services identifiziert, die nach Meinung des Komitees ausreichende Attraktivität und Erfolgsaussichten beinhalten, aufgrund der eingeschränkten Ressourcen des Komitees jedoch noch nicht weiterentwickelt wurden. Dies sind:<sup>977</sup>

- Die Beurteilung der Erreichung unternehmerischer Ziele (policy compliance)
- Übernahme oder Ergänzung der Internen Revision eines Unternehmens (outsourced internal auditing)
- Prüfung der Einhaltung vertraglicher Verpflichtungen von Kunden und Zulieferern (trading partner accountability)
- Prüfung und Unterstützung von Unternehmenszusammenschlüssen, z.B. Due Diligence (merger and acquisitions)
- Zertifizierungen nach ISO 9000 (ISO 9000)
- Prüfung der Befolgung der Association for Investment Management and Research Performance Presentation Standards (AIMR compliance)
- Prüfung der im world wide web bereitgestellten Informationen (world-wide-web assertions)

Im Hinblick auf die Fortentwicklung der assurance services empfahl das Komitee zwei Vorgehensweisen. Zum einen sollten die Prüfungsgesellschaften selbst neue Dienstleistungen für ihren Markt ausarbeiten und zum anderen sollte das AICPA für eine laufende Fortentwicklung der assurance services als Ganzes Sorge tragen. Das AICPA griff diesen Vorschlag auf und gründete das Assurance Services Executive Committee (ASEC) unter dem Vorsitz von Ron Cohen<sup>978, 979</sup>. Dieses Komitee wurde mit der Aufgabe betraut, neue assurance services zu identifizieren, zu entwickeln und zur Marktreife zu führen.<sup>980</sup>

<sup>977</sup> Hierzu vgl. AICPA / SCAS (Hrsg.) (2005a); Köhler, A. G. (2001), S. 277.

<sup>978</sup> Vgl. auch AICPA (Hrsg.) (1997a).

<sup>979</sup> So auch Elliott, R. K. / Pallais, D. M. (1997c), S. 50.

<sup>980</sup> In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass auf kanadischer Seite etwa zur gleichen Zeit das Assurance Service Development Board (ASDB) eingerichtet wurde, welches in der Folge die bereits erfolgreiche amerikanisch kanadische Zusammenarbeit des SCAS und der TFAS mit dem ASEC fortsetzte. Die Zusammenarbeit besteht dabei sowohl in einem Austausch finanzieller und personeller Ressourcen als auch in gemeinsamen Sitzungen. Vgl. hierzu Salterio, S. E. (2000). Auch die American Accounting Association (AAA) hat im Zuge der Erkenntnisse des SCAS eine Arbeitsgruppe eingerichtet, die sich des Themas assurance services annehmen sollte. Siehe Hunton, J. E. / Holstrum, G. L. (1998), S. 11.

Im Gegensatz zur CICA-TFAS, die im Januar 1998 einen zusammenhängenden Bericht über ihre Arbeit publizierte,<sup>981</sup> verzichtete das SCAS auf einen schriftlichen Abschlussbericht. Stattdessen wurden die Ergebnisse des Komitees in der einschlägigen Fachliteratur kontinuierlich veröffentlicht.<sup>982</sup> Überdies wurden die Ergebnisse nach Abschluss der Arbeiten des Komitees im Jahre 1997, in Übereinstimmung mit der Selbstverpflichtung des SCAS zur Nutzung moderner Kommunikationsmöglichkeiten, in eigens hierfür gestaltete und laufend aktualisierte Internetseiten des AICPA eingestellt sowie eine Compactdisc mit gleichem Inhalt herausgegeben.<sup>983</sup>

### 3.2.2 Conceptual framework for assurance services des SCAS

Das conceptual framework for assurance services des SCAS, welches die Rahmenbedingungen für die Entwicklung neuer Prüferdienstleistungen bildet, definiert assurance services folgendermaßen:

„assurance services are independent professional services that improve the quality of information or its context, for decision makers.”

<sup>984</sup>

Demnach sind assurance services unabhängige professionelle Dienstleistungen, welche dazu dienen, die Qualität von Informationen oder ihres Kontextes für Entscheidungsträger zu verbessern.<sup>985</sup> Diese Definition impliziert, dass assurance services von Personen genutzt werden sollen, die Entscheidungen treffen müssen. Unter Zugrundelegung eines rationalen Entscheidungsmodells<sup>986</sup> werden diese Entscheidungen auf Basis von Informationen getroffen. Das Komitee unterstellt, aus diesem Zusammenhang folgernd, dass eine Ver-

<sup>981</sup> Siehe hierzu *CICA / TFAS* (Hrsg.) (1998). Jedoch hat auch das CICA diesen Bericht niemals in Papierform publiziert, sondern lediglich auf seine Homepage eingestellt. Vgl. *Gray, G. L. / Gray, M. J.* (2000), S. 7.

<sup>982</sup> Beispielhaft sei auf die folgende Literatur verwiesen: *Elliott, R. K.* (1994a); *Elliott, R. K.* (1994b); *Elliott, R. K.* (1995); *Elliott, R. K. / Jacobson, P. D.* (1996); *Pallais, D. M.* (1995); *Pallais, D. M.* (1996).

<sup>983</sup> So auch *Gray, G. L. / Gray, M. J.* (2000), S. 7; *Marten, K.-U. / Köhler, A. G.* (2001), S. 437.

<sup>984</sup> *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005p), Abschnitt "Definition of Assurance Services".

<sup>985</sup> Vgl. hierzu unter anderem *Arens, A. A. / Elder, R. J. / Beasley, M. S.* (2003), S. 4; *Co-ram, P.* (1998), S. 55; *Elliott, R. K. / Jacobson, P. D.* (1997), S. 35; *Marten, K.-U. / Köhler, A. G.* (2001), S. 435; *Wittsiepe, R.* (2002a), S. 174

<sup>986</sup> Siehe hierzu auch Kapitel 2.1.6.2.

besserung der einem Entscheidungsfindungsprozess zugrunde liegenden Informationen auch zwangsläufig zu besseren Entscheidungen führt.<sup>987</sup>

Ein wesentliches Kernelement der Definition von assurance services ist die Unabhängigkeit. Das SCAS definiert die so genannte „assurance independence“ als die Absenz von jeglichen Interessen, welche zu einem inakzeptablen Risiko der Befangenheit, in Bezug auf die Qualität oder den Kontext von Informationen, die Gegenstand des assurance service sind, führen können.<sup>988</sup>

Die Basis für diese Definition bilden die AICPA code of professional conduct und ein Passus in den Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)<sup>989</sup>. Hiernach können zwei Arten von Interessenslagen unterschieden werden, die der Unabhängigkeit zuwiderlaufen: zum einen wirtschaftliche und zum anderen psychologische Interessen. Während beispielsweise der Besitz von Aktien eines geprüften Unternehmens der ersten Kategorie zuzuordnen ist, ist eine enge freundschaftliche oder verwandtschaftliche Beziehung zu einem Vorstandsmitglied eines zu prüfenden Unternehmens der zweiten Kategorie zu subsumieren.<sup>990</sup>

Als Weiteres beinhaltet die Definition von assurance services den Terminus professionelle Dienstleistung. Durch diese Formulierung ist ein Mitglied des Berufsstandes, das assurance services anbieten möchte, an den AICPA code of professional conduct gebunden, in dessen Regel 201 eine professionelle Dienstleistung definiert ist. Demzufolge erbringt ein Wirtschaftsprüfer dann eine professionelle Dienstleistung, wenn er vier Bedingungen erfüllt: Er muss über die notwendige Kompetenz verfügen, eine professionelle Sorgfalt beachten, die Auftragsdurchführung angebracht planen und überwachen und genügend relevante Daten als Grundlage für die Abgabe seines Urteils oder seiner Empfehlungen verwerten.<sup>991</sup>

---

<sup>987</sup> Hierzu vgl. *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005p), Abschnitt „Definition of assurance services“.

<sup>988</sup> Hierzu vgl. *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005q), Abschnitt „Defining Assurance Independence“.

<sup>989</sup> Siehe SAS Nr. 1 beziehungsweise AU Section 220.

<sup>990</sup> Hierzu vgl. *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005p), Abschnitt „Independence“. Diese Definition der assurance independence bildet jedoch nur eine Rahmenbedingung, die nur dann herangezogen werden kann, wenn der jeweilige assurance service nicht bereits durch eine bestehende Norm konkretisiert wird. Vgl. hierzu auch *Wittsiepe, R.* (2002a), S. 175.

<sup>991</sup> Hierzu vgl. *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005p), Abschnitt „professional services“.



Die Intention eines assurance service ist gemäß der oben stehenden Definition die Verbesserung der Qualität oder des Kontextes von Informationen. Der Begriff „Qualität“ stellt hierbei den Schlüsselerfolgsmoment von assurance services dar. Unter Rückgriff auf das der angloamerikanischen und internationalen Rechnungslegung inhärente Denkmodell der decision usefulness verdeutlicht dieser Begriff, dass die in einen assurance service involvierten Informationen dem Nutzer eine fundierte Entscheidung ermöglichen sollen.<sup>992</sup> Eine Verbesserung der Informationsqualität kann dabei durch Einwirkung auf zwei Aspekte von Informationen erfolgen. Hierzu gehört die Verlässlichkeit (reliability) von Informationen; diese wiederum beinhaltet die Informationseigenschaften Richtigkeit (representational faithfulness), Neutralität (neutrality) und Stetigkeit (consistency among periods). Der zweite Aspekt ist die Relevanz (relevance) von Informationen, welche die Informationseigenschaften Verständlichkeit (understandability), Vergleichbarkeit (comparability), Brauchbarkeit (usability) und Vollständigkeit (completeness) umschließt.<sup>993</sup> Darüber hinaus existieren weitere Möglichkeiten, die Qualität von Informationen durch einen assurance service zu erhöhen. Zum einen kann durch die Tätigkeit eines unabhängigen Prüfers die Glaubwürdigkeit von Informationen gesteigert werden.<sup>994</sup> Zum anderen kann durch eine zeitnahe Informationsversorgung, die durch das SCAS als wichtiges Bedürfnis von Entscheidungsträgern identifiziert wurde,<sup>995</sup> eine Nutzen- und somit auch Qualitätssteigerung erreicht werden.<sup>996</sup> Elliott, der Vorsit-

---

<sup>992</sup> Zur decision usefulness in der angloamerikanischen und internationalen Rechnungslegung siehe ausführlich Pellens, B. (2001), S. 133 und 437. Auch Meitner, M. / Hüfner, F. / Kleff, V. (2002), S. 139 f.

<sup>993</sup> Diese dichotome Sichtweise weicht aus Vereinfachungsgründen etwas von den Beschreibungen im Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) Nr. 2 ab. Siehe zu diesen Darlegungen AICPA / SCAS (Hrsg.) (2005p), Abschnitt "Improving the Quality of Information or its context".

<sup>994</sup> Zur Steigerung der Glaubwürdigkeit einer Information durch die Prüfung dieser Information durch einen unabhängigen kompetenten Prüfer siehe Gierl, H. / Stich, A. / Strohmayr, M. (1997).

<sup>995</sup> Hierzu siehe die Ausführungen im vorangegangenen Kapitel und auch Elliott, R. K. (2002), S. 139

<sup>996</sup> Die Aktualität (timeliness) ist dementsprechend auch ein Beschreibungsmerkmal der Relevanz von Informationen in den amerikanischen Rechnungslegungsstandards. Ähnlich auch Pellens, B. (2001), S. 139. Die Auffassung, dass die Aktualität ein nutzensteigerndes Qualitätsmerkmal einer Information ist, teilen auch Förtschle, G. / Helmschrott, H. (2001), S. 641.

zende des SCAS, bezeichnet Informationen, die diese vier Aspekte erfüllen, als high quality informations.<sup>997</sup>

Neben einer Verbesserung der Qualität der Informationen kann ein assurance service jedoch auch dazu dienen, den Kontext von Informationen zu verbessern. Dies umfasst sowohl den Prozess der Informationsgewinnung<sup>998</sup> und Entscheidungsfindung als auch die Darstellungsform von Informationen. Hier wird somit nicht direkt auf die Informationen abgestellt, sondern wie diese genutzt werden. Beispielsweise führt eine Sortierung disaggregierter Daten zwar nicht zu einer Veränderung der Qualität der Daten selbst, jedoch kann sich hierdurch der Kontext verbessern, in welchem diese genutzt werden.<sup>999</sup>

Das letzte Element der Definition bildet der Adressatenkreis, für den ein assurance service einen Nutzen generieren soll und der als die Personengruppe der Entscheidungsträger (decision makers) determiniert wird. Durch diese Begriffswahl wird der potenzielle Kreis von Nutzern eines assurance services bewusst weit gefasst und nicht nur auf die Klienten limitiert, welche assurance services in Auftrag geben und/oder bezahlen.<sup>1000</sup>

Die so gewählte Definition für assurance services erweitert die auf der audit-/assurance-Konferenz in Santa Fe konzipierte Definition.<sup>1001</sup> Zum einen erfolgt eine Konkretisierung des Adressatenkreises sowie der Voraussetzungen zur Erbringung von assurance services, indem die Termini „decision maker“, „independence“ und „professional service“ in die Definition aufgenommen wurden. Zum anderen wurde der Bereich möglicher Dienstleistungsangebote von assurance services durch die Intention zur Verbesserung von Qualität und/oder Kontext von Informationen erweitert.<sup>1002</sup> Das SCAS erfüllte damit seine Zielsetzung, ein Rahmenkonzept zu entwickeln, welches von der Jahresab-

---

<sup>997</sup> Auch *Elliott, R. K.* (1994b), S. 78. Auch *Messier jr., W. F.* (2003), S. 11 und *Neubeck, G.* (2003), S. 148, sehen die Aspekte reliability, relevance, timeliness und credibility als Qualitätsbestandteile von Informationen an.

<sup>998</sup> Hierzu gehört auch die Prüfung von implementierten Systemen, die Daten generieren, wie beispielsweise das interne Kontrollsystem eines Unternehmens. Vgl. auch *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005k), Abschnitt „Description of Services“.

<sup>999</sup> Die Darstellungen dieses Absatzes beziehen sich auf *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005p), Abschnitt „Improving the Quality of Information or its Context“.

<sup>1000</sup> Vgl. zu diesen Ausführungen *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005p), Abschnitt „Decision Makers“; *Elliott, R. K.* (2002), S. 143.

<sup>1001</sup> Siehe Kapitel 3.2.1.1.

<sup>1002</sup> Ähnlich auch *Neubeck, G.* (2003), S. 148.

schlussprüfung ausgeht und diese umschließt, jedoch noch über sie hinausgeht. Der wesentliche Unterschied zwischen der Jahresabschlussprüfung und dem Konzept der assurance services besteht in der Erweiterung des Adressatenkreises und des Prüfungsergebnisses. Während bei einer Jahresabschlussprüfung der Auftraggeber auch gleichzeitig der Nutzer ist, fasst das Konzept der assurance services den Personenkreis potenzieller Nutzer weiter.<sup>1003</sup> Überdies strebt das traditionelle Prüfungskonzept lediglich ein Urteil über vergangenheitsorientierte finanzielle Informationen zu einem bestimmten Stichtag an, wohingegen sich das Konzept des assurance service an den Informationsbedürfnissen des Kunden nach aktuellen, relevanten und verlässlichen finanziellen sowie nicht finanziellen Informationen orientiert und dessen Ergebnis ein Prüfungsurteil sein kann. In diesem Zusammenhang kann von einem neuen Prüfungsparadigma gesprochen werden.<sup>1004</sup>

Der weit gefasste Rahmen der assurance services beinhaltet somit nicht nur Prüfungsdienstleistungen (attestation services), sondern umfasst auch die Erstellungsaufträge (compilation services) und prüferische Durchsichten (reviews), die nicht auf historische finanzielle Informationen bezogen sind, wobei unter den erstgenannten auch die Jahresabschlussprüfung (audit) zu fassen ist. Eine, wenn auch nur unscharfe, Abgrenzung findet jedoch bezüglich der Beratungsdienstleistungen (consulting services) statt.<sup>1005</sup> Die Abbildung 3-2 verdeutlicht die den assurance services zuzuordnenden und von ihnen abzugrenzenden Dienstleistungen.

---

<sup>1003</sup> Vgl. *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005p), Abschnitt "Decision Makers"; *Wittsiepe, R.* (2002a), S. 177.

<sup>1004</sup> So auch *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005r); *Ruhnke, K.* (2000b), S. 335 f.

<sup>1005</sup> Bezüglich einer ausführlichen Darstellung der Unterscheidung der hier genannten Dienstleistungen siehe *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005p), Abschnitt „Distinguishing Assurance and other Services“.

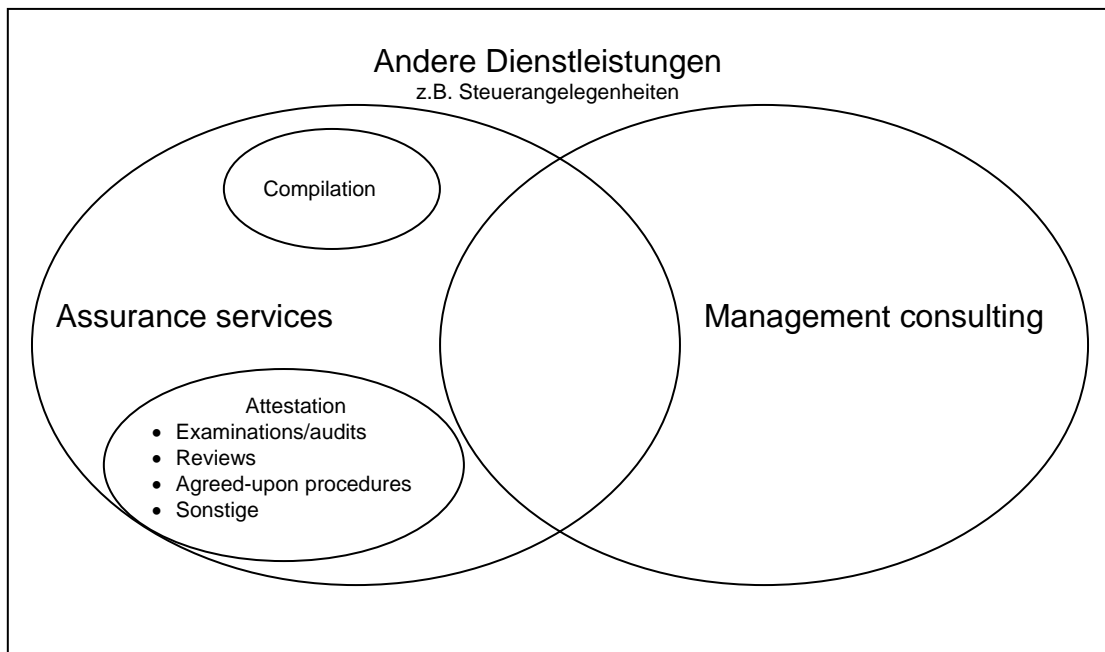


Abbildung 3-2: Dienstleistungsspektrum der assurance services<sup>1006</sup>

### 3.2.3 Einordnung der assurance services in das Normenwerk des AICPA

Die bisher geltenden Normen des AICPA deckten das breite Spektrum an möglichen assurance services bislang nicht vollständig ab.<sup>1007</sup> Eine Standardisierung von zu erbringenden assurance services erscheint jedoch sinnvoll. Nach der Meinung von *Ruhnke* werden hierdurch unter anderem Unsicherheiten bei Nutzern und Anbietern verringert, die Vergleichbarkeit artähnlicher Dienstleistungen erhöht und es können Kostensenkungspotenziale genutzt werden, welche sich insbesondere in einer verbesserten Möglichkeit der Vertragsgestaltung sowie Planung, Durchführung und Überwachung der Umsetzung eines assurance service manifestieren.<sup>1008</sup> Aus diesem Grund war das ASEC<sup>1009</sup> bestrebt, Prinzipien und Kriterien für bereits identifizierte assurance services in einen standardisierten Rahmen zu fassen. Hierzu hat das ASEC, in Zusammenarbeit mit der CICA-TFAS, bereits sechs Arbeitsgruppen installiert, die sich mit den sechs vom SCAS als aussichtsreichste assurance services

<sup>1006</sup> In Anlehnung an *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005p), Abschnitt „Distinguishing Assurance and other Services“.

<sup>1007</sup> So auch *Gray, G. L. / Gray, M. J.* (2000), S. 21; *Marten, K.-U. / Köhler, A. G.* (2001), S. 438.

<sup>1008</sup> Vgl. hierzu *Ruhnke, K.* (1999), S. 244.

<sup>1009</sup> Siehe auch Kapitel 3.2.1.2.

erachteten Dienstleistungen befassen.<sup>1010</sup> In diesem Zusammenhang wurden bereits Konzeptionen für die Bereiche electronic commerce (WebTrust) und system reliability (SysTrust) erarbeitet.<sup>1011</sup> Eine Eruiierung spezieller Standards für jeden einzelnen der weit mehr als 200 vom SCAS identifizierten assurance services würde jedoch Jahre in Anspruch nehmen, wodurch die Gefahr bestünde, dass die Wirtschaftsprüfer einige Dienstleistungen zunächst nicht anbieten würden und ihnen hierdurch Erträge verloren gingen.<sup>1012</sup>

Um diesem Missstand entgegenzuwirken, rief das Auditing Standards Board (ASB)<sup>1013</sup> eine Arbeitsgruppe ins Leben, die die Formulierung einer strategischen Planung für das ASB zur Aufgabe hatte, um den zukünftigen Anforderungen gewachsen zu sein.<sup>1014</sup> Unter anderem sah es diese Arbeitsgruppe als notwendig an, die Anwendbarkeit der bestehenden Attestation Standards zu erweitern, um die Durchführung neuer assurance services, die den Bedürfnis-

---

<sup>1010</sup> Es sei darauf hingewiesen, dass auch das ASEC ähnlich zum SCAS kein standard setter ist und nicht zur Herausgabe von Standards legitimiert ist. Die vom ASEC herausgearbeiteten Konzepte haben somit lediglich Empfehlungscharakter. Vgl. *Elliott, R. K. / Pal-lais, D. M.* (1997a), S. 84.

<sup>1011</sup> Das AICPA hat diesbezüglich ein Rahmenkonzept mit Prinzipien und Kriterien erarbeitet, welches für trust assurance services, deren Berichtsperioden nach dem 1. April 2004 liegen, zugrunde zu legen ist. Vgl. *AICPA* (Hrsg.) (2004).

<sup>1012</sup> Siehe *Neubeck, G.* (2003), S. 159.

<sup>1013</sup> Das ASB war vom AICPA autorisiert, offizielle Erklärungen in Prüfungsangelegenheiten herauszugeben. In diesem Zusammenhang war das ASB für die Herausgabe der SAS und SSAE verantwortlich. Siehe hierzu *Ricchiute, D. N.* (2003), S. 15; *Whittington, O. R. / Pany, K.* (2001), S. 13. Im Jahre 2003 erfuhr das ASB eine Neustrukturierung, um die Transparenz und die Akzeptanz der Prüfungsstandards zu erhöhen sowie den Anforderungen des Sarbanes-Oxley Act von 2002 gerecht zu werden. Zu diesem Zweck wurde die Mitgliederzahl von 15 auf 19 erhöht und neu zusammengesetzt. Weiterhin wurde der standard-setting-Prozess des ASB auf Standards für nichtöffentliche Unternehmen (nonpublic entities) begrenzt. Das neugegründete Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) wurde alsdann mit der Aufgabe betraut, Prüfungsstandards für öffentliche Unternehmen (public entities) zu entwickeln. Unter öffentliche Unternehmen sind hierbei in erster Linie Unternehmen, die einen öffentlichen Kapitalmarkt in Anspruch nehmen, und deren Tochterunternehmen zu zählen. Zur genauen Definition von öffentlichen Unternehmen siehe *AICPA* (Hrsg.) (2005), Abschnitt „Public Entity“. Der Grund hierfür liegt unter anderem in den unterschiedlichen Bedürfnissen der Nutzer der entsprechenden Dienstleistungen begründet. Vgl. *AICPA* (Hrsg.) (2003a). Das PCAOB hat seinerseits die bestehenden Normen des ASB übernommen, so dass diese Gültigkeit haben, bis das PCAOB eigene Standards für den jeweiligen Regelungsbereich herausgibt. Siehe PCAOB AS No. 1 Tz. 2.

<sup>1014</sup> Diese Arbeitsgruppe wurde, unter der Leitung von James S. Gerson, mit dem Namen „ASB Horizon Task Force“ betitelt. Siehe hierzu *AICPA* (Hrsg.) (1997b).

sen der Nutzer entsprechen sollen, zu erleichtern.<sup>1015</sup> Zur Verwirklichung dieses Ziels sei es demnach nötig, ein Rahmenkonzept für prüfungsfähige Kriterien zu entwickeln, die Verständlichkeit und Flexibilität der bestehenden Attestation Standards zu erhöhen, um eine Vielzahl von potenziellen assurance services zu ermöglichen und neue Berichterstattungsmodelle zu konzipieren.<sup>1016</sup> Diese Bemühungen mündeten in den 2001 herausgegebenen Statements on Standards for Attestation Engagements (SSAE)<sup>1017</sup> Nr. 10, die die bis dahin veröffentlichten SSAE Nr. 1 bis 9 ersetzen.<sup>1018</sup> Durch diese Statements wurden die im Jahre 1986 kodifizierten<sup>1019</sup> Attestation Standards (AT) grundlegend neuorganisiert.<sup>1020</sup> Auf einige bedeutende Änderungen wird im Folgenden eingegangen.

*Neubeck* sieht bereits die jetzige Verwendung des Plurals in der Überschrift der ersten Sektion, attest engagements<sup>1021</sup>, als deutliches Indiz für eine Öffnung der Standards für ein breites Feld neuer Prüfungsdienstleistungen.<sup>1022</sup> Im Zuge der Neufassung wurde die ehemalige Definition für ein attest engagement durch die Implementierung der AT Section 101.01-101.06 ersetzt, welche

---

<sup>1015</sup> Die Horizon-Arbeitsgruppe legte dem ASB im Dezember 1997 ihren Bericht mit dem Titel „Horizons for the Auditing Standards Board: strategic initiatives towards the 21st century“ vor, in dem die zukünftig notwendigen Aktionen des ASB nach vier Kategorien sortiert beschrieben werden. Vgl. *AICPA* (Hrsg.) (1998). Zu diesem Bericht gab es in der Folge drei Aktualisierungen, wovon die letzte im Januar 2000 erfolgte. Vgl. *AECA* (Hrsg.) (2004), Abschnitt „Auditing Standards Board Strategic planning“. Mittlerweile hat das ASB die Horizons II Task Force ins Leben gerufen, die sich mit der strategischen Planung der nächsten drei bis fünf Jahre befasst. Siehe *AICPA* (Hrsg.) (2003b), S. 14.

<sup>1016</sup> Diese Ausführungen beziehen sich auf *AICPA* (Hrsg.) (1999), Abschnitt „Initiative B“ sowie *Neubeck, G.* (2003), S. 159.

<sup>1017</sup> Die SSAE sind kodifiziert im Index AT. Obwohl die Jahresabschlussprüfung inhaltlich den attest services und somit den Attestation Standards zu subsumieren ist, unterscheiden die amerikanischen GAAS zwischen der Prüfung von Jahresabschlüssen (audits of financial statements) und sonstigen Prüfungsdienstleistungen. Siehe hierzu *Bolin, M.* (2002), Sp. 301. Für die Prüfung von Jahresabschlüssen gelten somit neben den US-GAAS die interpretierenden SAS, kodifiziert in dem Index AU. In Anlehnung an *Eisele, W.* (2002), Sp. 167.

<sup>1018</sup> Dieser Standard erlangte seine Gültigkeit für attest engagements nach dem 01. Juni 2001, wobei eine frühere Anwendung ausdrücklich untersagt wurde. Siehe *AICPA* (Hrsg.) (2001). Siehe hierzu auch *Mancino, J. M. / Landes, C. E.* (2001), S. 41.

<sup>1019</sup> Siehe hierzu *Elliott, R. K. / Stilwell, M. C.* (1985), S. 66; *McNamee, P.* (1988), S. 118.

<sup>1020</sup> Die Neuorganisation betrifft neben inhaltlichen Änderungen eine Umsortierung und neue Nummerierung des Indizes AT. Hierzu siehe *AICPA* (Hrsg.) (2001), Abschnitt „Summary“.

<sup>1021</sup> Vgl. auch *Mancino, J. M.* (2000).

<sup>1022</sup> Siehe *Neubeck, G.* (2003), S. 158. Er verweist auch auf die nicht erfolgte Umsetzung eines Vorschlags der audit-/assurance-Konferenz in Santa Fe, der die Ersetzung des Wortes „attestation“ durch „assurance“ forderte. Vgl. hierzu auch *Elliott, R. K.* (1994b), S. 80 f.

die Anwendbarkeit der attest engagements (AT Section 101)<sup>1023</sup> regeln. Eine der wesentlichen Veränderungen bezieht sich dabei auf die Berichterstattung über das Prüfungsobjekt. Während nach alter Fassung lediglich ein Urteil über die Richtigkeit einer schriftlichen Behauptung über einen Gegenstand (subject matter) einer hierfür verantwortlichen dritten Partei vorgesehen war, ist es nunmehr auch zulässig, die Prüfung und die Berichterstattung hierüber direkt auf einen Gegenstand zu beziehen, welcher in den Verantwortungsbereich einer dritten Partei fällt.<sup>1024</sup> Auch die Form der Abgabe des Urteils wurde revidiert. So muss fortan die Urteilsabgabe nicht mehr zwingend schriftlich erfolgen, wie dies in der fortgefallenen AT Section 100.01 noch vorgeschrieben war.<sup>1025</sup> Eine weitere inhaltliche Änderung bezieht sich auf die Eigenschaften der vom Prüfer heranzuziehenden Kriterien, die mittlerweile nicht mehr „angemessen“ (reasonable), sondern „geeignet“ (suitable) und dem Nutzer zugänglich sein müssen.<sup>1026</sup> Dabei sind Kriterien dann geeignet, wenn sie die Eigenschaften Objektivität (objectivity), Messbarkeit (measurability), Vollständigkeit (completeness) und Relevanz (relevance) erfüllen.<sup>1027</sup> Eine nicht abschließende Aufzählung möglicher Gegenstände enthält AT Section 101.07, zu denen retrospektive oder prospektive Daten, physische Eigenschaften, historische Ereignisse, Analysen, Systeme sowie Prozesse und auch Verhaltensweisen zählen.

Neben inhaltlichen Änderungen wurden die Sektionen des AT neu sortiert und nummeriert<sup>1028</sup>. Infolgedessen wurden die agreed-upon procedures, aufgrund ihrer inhaltlichen Nähe zu den examinations und reviews, folgend zur AT Section 101 in die AT Section 201 eingefasst.<sup>1029</sup>

---

<sup>1023</sup> Dabei bilden die Ausführungen der AT Section 101 auch ein Rahmenkonzept für die weiteren Sektionen des SSAE Nr. 10. So wird beispielsweise in AT Sections 101.15 und 201.05 explizit auf die Gültigkeit und Beachtung der Ausführungen zu den general standards, standards of fieldwork und standards of reporting (AT Sections 101.19-101.90) bei der Durchführung von agreed-upon procedures hingewiesen.

<sup>1024</sup> Vgl. AT Section 101.01; *Munter, P. / Ratcliff, T. A.* (2002), S. 50.

<sup>1025</sup> So auch Neubeck, G. (2003), S. 159.

<sup>1026</sup> Gemäß AT Section 101.23.

<sup>1027</sup> Siehe AT Section 101.24.

<sup>1028</sup> So enden die neuen Sektionsnummern mit einer Eins, während die alten mit einer Null endeten. Vgl. *AICPA* (Hrsg.) (2001), Abschnitt „Summary“.

<sup>1029</sup> Ähnlich auch *Marten, K.-U. / Köhler, A. G.* (2001), S. 438. Im Zuge dessen wurden ebenfalls geltende Normen zu den agreed-upon procedures in den SAS gestrichen, so dass diese nun ausschließlich in den Attestation Standards geregelt sind. Vgl. auch *Mancino, J. M.* (2001).

Die Anwendbarkeit der Attestation Standards wird explizit für Dienstleistungen ausgeschlossen, für die bereits andere konkrete Standards existieren. Hierzu zählen Dienstleistungen, die unter die Anwendbarkeit der Statements on Auditing Standards (SAS), Statements on Standards for Accounting and Review Services (SSARS) und Statements on Standards for Consulting Services (SSCS) fallen. Darüber hinaus ist die Anwendbarkeit der Attestation Standards für Angelegenheiten, in denen der Prüfer den Standpunkt eines Klienten verteidigt, und für Steuerangelegenheiten ausgeschlossen.<sup>1030</sup> Sollte für ein assurance service keine Norm existieren, so ist in Übereinstimmung mit dem conceptual framework for assurance services lediglich der AICPA code of professional conduct einzuhalten.<sup>1031</sup>

Im Januar 2002 wurden durch die Herausgabe des SSAE Nr. 11 einige Änderungen im SSAE Nr. 10 vorgenommen. Die Änderungen des SSAE Nr. 11 beziehen sich auf die Dokumentationsvorgaben der Attestation Standards. Bedingt durch diese Änderungen wurde die Bezeichnung der Arbeitsdokumentation in AT Section 101.100-101.104 von „working papers“ (Arbeitspapiere) in „attest documentation“ geändert und durch Änderungen und Ergänzungen in Wortlaut, Inhalt und Umfang der Ausführungen ergänzt. Die sich auf die Arbeitsdokumentation beziehenden Anweisungen der Sektionen für die agreed-upon procedures (AT Section 201.27-201.30) und für financial forecasts and projections (AT Section 301.17 und 301.32) wurden zugunsten der ausführlichen Darstellung zu diesem Thema in den neugefassten AT Sections 101.100-101.107 ersatzlos gestrichen.<sup>1032</sup>

Weiterhin wurde im August 2002 der SSAE Nr. 12 veröffentlicht, der die Sections 101.17 und 101.18 des SSAE Nr. 10 ändert. Der Grund hierfür ist die Verdeutlichung der Beziehung der Attestation Standards zu den Statements on Quality Control Standards (SQCS).<sup>1033</sup>

Darüber hinaus existiert ein Entwurf eines Vorschlags zur Änderung der SAS und der SSAE hinsichtlich der Berichterstattung über das interne Kontrollsystem für die finanzielle Berichterstattung eines Unternehmens. Die Ursache für

---

<sup>1030</sup> Siehe hierzu AT Section 101.04.

<sup>1031</sup> Vgl. hierzu Kapitel 3.2.2.

<sup>1032</sup> Für eine ausführlichere Darstellung der Änderungen siehe SSAE Nr. 11.

<sup>1033</sup> Zu den einzelnen Änderungen der AT Sections 101.17 und 101.18 siehe SSAE Nr. 12.



die Änderungen der SAS liegt darin begründet, dass der Sarbanes-Oxley Act von 2002 (SOA) vorsieht, dass Unternehmen zusammen mit ihrer jährlichen Berichterstattung auch eine Berichterstattung über die Effektivität des internen Steuerungs- und Überwachungssystems – hinsichtlich der Elemente, die sich auf die finanzielle Berichterstattung beziehen – abgibt (internal control report).<sup>1034</sup> Diese Berichterstattung wäre entsprechend auch durch den Abschlussprüfer zu prüfen. Entsprechend möchte das ASB mit seinem Entwurf den Prüfern eine Anleitung zur Verfügung stellen, die es ihnen ermöglicht, den Erfordernissen, die aus den SAO erwachsen, nachzukommen. Durch die Änderung des SSAE Nr. 10<sup>1035</sup> ist es die Absicht des ASB, eine Rahmenkonzeption für eine Berichterstattung über das interne Steuerungs- und Überwachungssystem für die finanzielle Berichterstattung zu schaffen, welches über die Jahresabschlussprüfung hinaus auch für andere attestation services geeignet ist.<sup>1036</sup> Explizit von der Anwendung dieses Standards ausgeschlossen ist die Berichterstattung über die Effektivität des internen Steuerungs- und Überwachungssystems für Bereiche, die sich nicht auf die finanzielle Berichterstattung beziehen. Weiterhin ist die Anwendbarkeit ausgeschlossen für agreed-upon procedures, Beratungsdienstleistungen und Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem internen Steuerungs- und Überwachungssystem, die bereits durch andere Standards geregelt sind.<sup>1037</sup> Der Entwurf dieses Standards, in seiner letzten Version vom Juni 2003, wurde am 20. Juni 2003 als Empfehlung an das PCAOB weitergeleitet<sup>1038</sup>, welches mittlerweile mit der Erarbeitung von Prüfungsnormen für Unternehmen, die den SEC-Regularien unterliegen, betraut ist.<sup>1039</sup> Das PCAOB hat seinerseits am 9. März 2004 den Auditing Standard No. 2, „An audit of internal control over financial reporting performed in conjunction with an audit of financial statements“, herausgegeben, der sich diesem Thema widmet.<sup>1040</sup>

---

<sup>1034</sup> Siehe SOA Section 404.

<sup>1035</sup> Der Entwurf mit dem Titel „Proposed statement on standards for attestation engagements reporting on an entity’s internal control over financial reporting“ soll die ganze Sektion 501 des SSAE Nr. 10 ersetzen.

<sup>1036</sup> Vgl. hierzu. *AICPA / ASB* (Hrsg.) (2003a), S. 3.

<sup>1037</sup> Zu diesen Ausführungen siehe *AICPA / ASB* (Hrsg.) (2003a), S. 32 f.

<sup>1038</sup> Vgl. *AICPA / ASB* (Hrsg.) (2003b).

<sup>1039</sup> Zur Autorisation des PCAOB zur Herausgabe von Prüfungsnormen siehe Fußnote 1013.

<sup>1040</sup> Vgl. PCAOB AS No. 2.

### 3.3 Entwicklung und Stand der vom internationalen Berufsverband der Wirtschaftsprüfer ergriffenen Initiativen

Im Gegensatz zum amerikanischen Berufsverband der Wirtschaftsprüfer haben die Diskussionen um eine Erweiterung der Prüferdienstleistungen auf internationaler Ebene erst später eingesetzt. Die folgenden Kapitel sollen, analog zur Vorgehensweise in den vorangegangenen Kapiteln, die Entwicklung, die Ergebnisse und den Normenzusammenhang dieser Bemühungen darstellen.

#### 3.3.1 Hintergründe und Entstehungsgeschichte der assurance engagements der International Federation of Accountants (IFAC)

Die IFAC wurde als Nachfolgeorganisation des International Co-Ordination Committee of the Accountancy Profession (ICCAP) 1977 in München gegründet.<sup>1041</sup> Diese Organisation versteht sich als unabhängiger internationaler Berufsverband der Wirtschaftsprüfer, dessen Mitgliedschaft allen nationalen berufständischen Organisationen offen steht, die per Gesetz oder allgemeinen Konsens als Kompetenzen auf dem Gebiet der Rechnungslegung und Prüfung beim Berufsstand ihres Landes hohes Ansehen genießen.<sup>1042</sup> Deutsche Mitglieder der IFAC sind die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) und das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW).<sup>1043</sup> Aktuell stehen insgesamt 163 Organisationen aus 119 Ländern in der Mitgliedschaft der IFAC<sup>1044</sup>, was als Indiz für die große Bedeutung dieser Organisation gewertet werden kann.<sup>1045</sup> Der Zweck der IFAC ist es, den Interessen der Allgemeinheit zu nutzen, den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer weltweit zu stärken und zur Prosperität der internationalen Wirtschaft beizutragen. Dies soll durch die Abgabe von Erklä-

<sup>1041</sup> Vgl. Grasses, G. (2000), S. 53; Ruhnke, K. (1995), S. 941.

<sup>1042</sup> Siehe hierzu IFAC (Hrsg.) (2005a), Abschnitt „Membership“. Auch Diße, S. / Merz, G. (2000), S. 447 ff.

<sup>1043</sup> So auch Goppelt, W. (2002), Sp. 1201. Die WPK ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts und hat gemäß § 57 Abs. 1 WPO die gesetzliche Aufgabe, die beruflichen Belange ihrer Mitglieder zu wahren und die Erfüllung deren beruflichen Pflichten zu überwachen. Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungs- und Buchprüfungspraxen sind Pflichtmitglieder der WPK. Das IDW hingegen ist eine privatrechtliche Fachorganisation der Wirtschaftsprüfer, deren Mitgliedschaft freiwillig ist. Die Aufgabe des IDW besteht in der Förderung der Fachgebiete und das Entstehen für die Interessen der Wirtschaftsprüfer. Bezüglich einer ausführlicheren Darstellung der Strukturen und Aufgaben der beiden Organisationen siehe Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K. (2003), S. 60-64.

<sup>1044</sup> Hierzu siehe IFAC (Hrsg.) (2005a).

<sup>1045</sup> So auch Kirsch, H.-J. / Dohrn, M. (2001), S. 426.

rungen zu Fragestellungen, für die eine professionelle Expertise erforderlich erscheint, und durch die Etablierung und Förderung der Einhaltung von professionellen Standards von hoher Qualität sowie der internationalen Harmonisierung dieser Standards erreicht werden.<sup>1046</sup> Zur Erfüllung dieser Ziele werden von der IFAC unter anderem Verlautbarungen zu Prüfungsfragen herausgegeben, für deren Erarbeitung das 1978 als ständiger Fachausschuss der IFAC gegründete International Auditing Practices Committee (IAPC)<sup>1047</sup> zuständig ist. Hierzu zählen unter anderem die International Standards on Auditing (ISA) sowie die ergänzenden Stellungnahmen hierzu, die International Auditing Practice Statements (IAPS).<sup>1048</sup>

Auf dem Gebiet der Eruiierung neuer Prüferdienstleistungen wurde die IFAC aufgrund veränderter Erwartungshaltungen an den Berufsstand aktiv. Angeregt durch die Ergebnisse des SCAS<sup>1049</sup> erfolgte von Seiten der IFAC die Wahrnehmung einer verstärkten Nachfrage nach umfangreichen Informationen, die den Bedürfnissen von Entscheidungsträgern entsprechen, und nach der Glaubwürdigkeit dieser Informationen.<sup>1050</sup> In Perzeption der hieraus resultierenden Nachfrage nach entsprechenden Prüfungsdienstleistungen veröffentlichte das IAPC im August 1997 einen Entwurf zum „Reporting on the credibility of information“.<sup>1051</sup>

Der Entwurf verfolgte die Idee einer Berichterstattung unter Berücksichtigung eines Kontinuums für den Grad der Zusicherung (continuum level of assurance), der mit einer Dienstleistung nach diesem Entwurf angeboten werden kann. Die konträren Ausprägungen dieses Kontinuums sind niedrig (low level) und absolut (absolute level), wobei der Grad der Zusicherung in diesem Konzept durch vier Variablen und ihre Interdependenzen determiniert wird. Zu den Variablen zählen die Art des zu prüfenden Gegenstands, die Eignung der herangezogenen Kriterien, der Prüfungsprozess und die Qualität der Prüfungs-

---

<sup>1046</sup> Gemäß IFAC (Hrsg.) (2005a), Abschnitt „Purpose“.

<sup>1047</sup> Im April 2002 wurde dieses Komitee in „International Auditing and Assurance Standards Board“ (IAASB) umbenannt.

<sup>1048</sup> Vgl. hierzu Fliess, W. (1997), S. 126 f.; Lanfermann, J. (2002), Sp. 1208 f.; Mertin, D. / Schmidt, S. (2001), S. 318. Eine Übersicht der vom IAASB als Nachfolgeorganisation des IAPC herausgegebenen Standards und Erklärungen ist in Kapitel 3.3.3 zu finden.

<sup>1049</sup> Ähnlich Gray, G. L. / Gray, M. J. (2000), S. 14.

<sup>1050</sup> So auch IAPC (o.J.), Tz. 1.

<sup>1051</sup> In Anlehnung an Köhler, A. G. (2001), S. 275, 277.

nachweise. Im Laufe des Zeitraums, in dem die interessierte Öffentlichkeit Stellung zu diesem Entwurf nehmen konnte,<sup>1052</sup> sprach sich eine große Mehrheit für dieses Modell aus. Viele sahen jedoch die praktische Umsetzung des Kontinuumkonzepts als Restriktion. Insbesondere wurde in Frage gestellt, ob jeder Bericht den jeweils erreichten Grad der Zusicherung mit der notwendigen Genauigkeit vermitteln könne<sup>1053</sup> und ob ein absoluter Grad der Zusicherung (absolute level of assurance) erreichbar oder vielmehr ein hoher Grad der Zusicherung (high level of assurance) als Obergrenze anzusehen sei.<sup>1054</sup> Aufgrund dieser Stellungnahmen entschloss sich das IAPC, den Entwurf zu überarbeiten.

Im März 1999 wurde infolgedessen ein zweiter Entwurf mit dem Titel „Assurance engagements“ publiziert, der zwar grundsätzlich das Konzept eines Kontinuums des Grads der Zusicherung beibehält, jedoch den mit einer Dienstleistung angebotenen Grad der Zusicherung auf hoch (high level of assurance) und angemessen (moderate level of assurance) beschränkt.<sup>1055</sup> Die Stellungnahmen zu diesem neuen Entwurf<sup>1056</sup> enthielten überwiegend einen Konsens in Bezug auf das Konzept eines assurance engagement mit einem hohen Grad der Zusicherung. Hinsichtlich des Konzepts eines angemessenen Grads der Zusicherung gab es aber Dissonanzen. Die Kritik bezog sich hierbei in erster Linie auf das Fehlen einer Richtlinie, welche die Interdependenzen der Variablen und die Art und Weise, wie diese den angemessenen Grad der Zusicherung determinieren, adäquat darstellt und regelt, wie dieser Grad der Zusicherung konkretisiert und kommuniziert werden könne.<sup>1057</sup> Die Diskussion führte dazu, dass, neben dem im Entwurf verfolgten Konzept zur Bestimmung eines angemessenen Grads der Zusicherung auf Basis der Interaktion von Variablen (interaction of variables view), als alternative Vorgehensweise eine Determinierung dieses Grads der Zusicherung auf Basis des Arbeitsaufwands (work effort view) identifiziert wurde,<sup>1058</sup> wobei dieser Ansatz auf das Wesen,

---

<sup>1052</sup> Dieser Zeitraum endete im Februar 1998. Vgl. auch *Gray, G. L. / Gray, M. J. (2000), S. 14.*

<sup>1053</sup> Zu diesen Ausführungen siehe *Kirsch, H.-J. / Dohrn, M. (2001), S. 430.*

<sup>1054</sup> So auch *Roebuck, P. / Simnett, R. / Ho, H. L. (2000), S. 212.*

<sup>1055</sup> Gemäß *IAPC (o.J.), Tz. 3.*

<sup>1056</sup> Der Zeitraum hierfür endete im Juli 1999.

<sup>1057</sup> Vgl. *IAPC (o.J.), Tz. 4.*

<sup>1058</sup> Hierzu *IAPC (o.J.), Tz. 4.*

den Umfang und der zeitlichen Abstimmung der zu erbringenden Leistung abzielt.<sup>1059</sup>

Im Juni 2000 hat das IAPC, unter Berücksichtigung der Stellungnahmen zum zweiten Entwurf von 1999, einen assurance engagements standard, welcher im Normenkontext als ISA 100 eingeordnet wurde,<sup>1060</sup> erarbeitet. Als Konsequenz aus der Diskussion bezüglich des mit einem assurance engagement angebotenen Grad der Zusicherung stellten diese Standards zwar ein Rahmenwerk für assurance engagements mit einem hohen oder angemessenen Grad der Zusicherung dar, beinhaltete jedoch lediglich Grundsätze und Verfahrensanweisungen für assurance engagements mit hohem Grad der Zusicherung. Die Implementierung von Grundsätzen für assurance engagements mit angemessenem Grad der Zusicherung wurde unter Berücksichtigung der fehlenden Akzeptanz zurückgestellt. Dennoch verfolgte das IAPC das Ziel, bei der Entwicklung von Standards für spezielle assurance engagements nach Möglichkeit auch Standards für einen angemessenen Grad der Zusicherung zu eruieren, sofern dies angebracht erscheine. Weiterhin sollten die Forschungen zur Identifizierung der Determinanten eines angemessenen Grads der Zusicherung und ihrer Interdependenzen sowie die Kommunizierung dieses Grads der Zusicherung vorangetrieben werden.<sup>1061</sup>

Im Laufe des Jahres 2001 verfolgte ein von der IFAC bevollmächtigtes Konsortium aus Wissenschaftlern internationaler Universitäten dieses Ziel. Ihre Forschungsarbeit umfasste die Begutachtung der Erfahrungen von Wirtschaftsprüfern aus 12 Nationen, die versuchsweise Berichte mit angemessenem Grad der Zusicherung angeboten haben. Weiterhin wurden in diesen Nationen die Berufsverbände interviewt, um einen Überblick über die Normgebung und deren praktische Umsetzung zu erlangen. Überdies fand eine um-

---

<sup>1059</sup> Eine ausführlichere Darstellung der beiden Ansätze ist unter *IAPC* (o.J.), Tz. 9-19, zu finden.

<sup>1060</sup> Aus diesem Grund fand eine synonyme Verwendung der Termini ISAE und ISA 100 statt. Die IFAC selbst gebraucht auch die Bezeichnung ISAE 100. Siehe *IFAC* (Hrsg.) (2003a), S. 5. Vgl. hierzu auch *Ruhnke, K.* (2001), S. 443.

<sup>1061</sup> Zu diesen Ausführungen siehe *IAPC* (o.J.), Tz. 6 ff.; *Kirsch, H.-J. / Dohrn, M.* (2001), S. 431.

fangreiche Literaturrecherche statt, die sich nicht nur auf die Fachliteratur zum Thema Rechnungslegung und Prüfung beschränkte.<sup>1062</sup>

Diese Bemühungen mündeten im März 2003 in der Veröffentlichung eines neuen Entwurfs. Die auffälligste Veränderung besteht darin, dass im Zuge der Bemühungen um eine Neustrukturierung des Normenwerkes der alte ISA 100 in ein International Framework for Assurance Engagements (IFAE) und einen ISAE 2000, mit dem Titel „Assurance engagements on subject matter other than historical financial information“, aufgeteilt wurde<sup>1063</sup>. Das framework soll dem nummerierten Normenwerk des IAASB vorangestellt werden und die Elemente eines assurance engagements definieren und beschreiben sowie darüber hinaus aufzeigen, für welche engagements die ISA und für welche die ISAE anzuwenden sind.<sup>1064</sup> Inhaltlich enthielt dieser Entwurf einige bedeutende Änderungen zum ISA 100. Hinsichtlich der Determination des Grads der Zusicherung eines assurance engagements verfolgt der Entwurf aus dem Jahre 2003 einen Querschnitt aus der Diskussion um die Entwürfe von 1997 und 1999 und beinhaltet sowohl Aspekte des auf der Interaktion von Variablen basierenden Ansatzes als auch des Ansatzes auf Basis des Arbeitsaufwands.<sup>1065</sup> Die in den vorangegangenen Entwürfen und dem ISA 100 verwendete Terminologie „level of assurance“ wurde durch die Begriffe „audit-level“ und „review level“ ersetzt. Grund hierfür war die Vermutung, dass die Verwendung der bisher gebrauchten Termini im Zusammenhang mit dem veränderten Konzept zur Bestimmung des Grads der Zusicherung zum einen eine Überbetonung der relativen Wichtigkeit quantitativer gegenüber qualitativer Aspekte fördere und zum anderen, dass hierdurch die komplexe Struktur der Variablen und ihrer Interdependenzen simplifiziert würde. Analog hierzu wurden die in den frühe-

---

<sup>1062</sup> Die Ergebnisse des Konsortiums wurden in 2002 unter dem Namen „Determination and communication levels of assurance other than high“ veröffentlicht. Vgl. *IFAC* (Hrsg.) (2003a), S. 5. Der Bericht kann unter [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org) eingesehen werden.

<sup>1063</sup> Bereits in diesem Entwurf wurde die Zurückziehung des ISA 120 in Aussicht gestellt. *IFAC* (Hrsg.) (2003a), S. 5 f. Die Umsetzung erfolgte mit dem Wirksamwerden des framework und des ISA 3000 (Revised) per 01. Januar 2005. *IFAC* (Hrsg.) (2004), S. 2 f.

<sup>1064</sup> Vgl. auch *IFAC* (Hrsg.) (2003a), S. 5. Zusätzlich soll dieses framework als Rahmenkonzept für die Entwicklung zukünftiger Standards im Bereich der ISA und ISAE dienen. Siehe IFAE-ED 1 Bst. c.

<sup>1065</sup> Beispielhaft sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass nach diesem Entwurf die Eignung der Kriterien zwar eine notwendige Bedingung für die Durchführbarkeit eines engagements darstellen, jedoch nicht mehr hinreichend für die Determinierung der Art der Zusicherung ist. Siehe hierzu *IFAC* (Hrsg.) (2003a), S. 6.

ren Versionen gebrauchten Begriffe „high“ und „moderate assurance“ durch „reasonable“ und „limited assurance“ ersetzt. Auch die im ISA 100 vorgenommene Beschränkung konkretisierender Grundsätze und Verfahrensanweisungen auf engagements mit hohem Grad der Zusicherung wurde revidiert. Bedingt durch die neue Terminologie umfasst dieser Entwurf eine vernünftige Zusicherung (reasonable assurance) für audit-level engagements und eine limitierte Zusicherung (limited assurance) für review-level engagements. Weiterhin wurde im framework die im ISA 100 lediglich anhand seiner Ziele und konstituierenden Merkmale erfolgte Abgrenzung eines assurance engagements um eine Definition erweitert.<sup>1066</sup> Die Resonanz auf diesen Entwurf, innerhalb des bis zum Juni 2003 dauernden Zeitraums für Stellungnahmen, war überwiegend positiv. Neben kritischen Anmerkungen zu einzelnen Wortlauten des Entwurfs gab es jedoch auch Kritik an der neuen Terminologie. Diese Kritik zielte unter anderem darauf ab, dass durch die neue Begriffswahl nicht das eigentliche Problem einer schwerlich zu vermittelnden Abgrenzung zwischen den beiden anzubietenden Zusicherungen behoben wird. Des Weiteren wurde moniert, dass der Bezug des ISAE 2000 zum framework und den weiteren Normen, bedingt durch die Neustrukturierung des Normenwerks, nur unzureichend dargestellt wird.<sup>1067</sup>

Die Anmerkungen und Verbesserungsvorschläge zum Entwurf berücksichtigend verabschiedete und veröffentlichte das IAASB einen ISAE 3000 (Revised) und setzte das IFAC vor den nummerierten Normenkomplex.<sup>1068</sup> Im Vergleich zum Entwurf von 2003 unterscheidet der ISAE 3000 (Revised) nun unter anderem die Termini „reasonable“ und „limited“ als Grade der Zusicherung, die durch assurance engagements abgedeckt werden und definiert diese bereits in der Einleitung des ISAE 3000 (Revised).<sup>1069</sup> Weiterhin wurde zur Verdeutlichung der Beziehung dieses Standards zu den übrigen Normen ein er-

---

<sup>1066</sup> Zu den hier dargelegten Ausführungen vgl. *IFAC* (Hrsg.) (2003a), S. 6 f.

<sup>1067</sup> Die hier erwähnten Stellungnahmen zum Exposure Draft assurance engagement vom März 2003 sind unter der Sektion Exposure Drafts der Homepage der IFAC einzusehen. Siehe <http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Outstanding.php>.

<sup>1068</sup> Aufgrund der fortwährenden Überarbeitung im Hinblick auf die Neustrukturierung des Normenwerks wurden die ISAE von der vorgesehenen Sektion 2000 in die Sektion 3000 verschoben und der ISA 100 als ISAE 3000 vor der Verabschiedung des ISAE 3000 (Revised) in dieses Gefüge eingepasst. Zur Neustrukturierung des Normenwerks der IFAC siehe *IFAC* (Hrsg.) (2004), S. 1-3.

<sup>1069</sup> Siehe hierzu ISAE 3000 (Revised).2.

läuternder Abschnitt ergänzend eingestellt.<sup>1070</sup> Mittlerweile wurde der Zusatz „Revised“ gestrichen und der Standard ist unter der Bezeichnung ISAE 3000 ins Normenwerk der IFAC eingebunden worden.<sup>1071</sup>

### **3.3.2 Konzept und Normen zu den neuen Prüfungsdienstleistungen der IFAC**

Im Folgenden soll das Konzept des erweiterten Prüfungsspektrums der IFAC durch eine Darstellung der Normen hierzu erfolgen.

#### **3.3.2.1 International framework for assurance engagements (IFAE)**

Das International Framework for Assurance Engagements (IFAE) definiert und beschreibt die Elemente und Objekte eines assurance engagements und identifiziert engagements, für die die International Standards on Auditing (ISA), International Standards on Review Engagements (ISRE)<sup>1072</sup> oder International Standards on Assurance Engagements (ISAE) anzuwenden sind.<sup>1073</sup> Ohne selbst eigene Standards und Verfahrensanweisungen zu etablieren und anzubieten, stellt das IFAE einen Rahmen von Empfehlungen für so genannte „practitioners“<sup>1074</sup> bei ihrer Durchführung von assurance engagements sowie

---

<sup>1070</sup> Vgl. ISAE 3000 (Revised).3.

<sup>1071</sup> Die Hervorhebung des Zusatzes „Revised“ zur Abgrenzung von vorangegangenen Normen wird für den weiteren Verlauf dieser Arbeit keine Rolle mehr spielen. Im Folgenden wird deshalb der aktuell gültige ISAE 3000 zitiert.

<sup>1072</sup> Anders als noch im Entwurf von 2003 vorgesehen, wurden die ISRE in die Einleitung des framework aufgenommen. Notwendig wurde diese Maßnahme, da der bisherige Standard zum review von finanziellen Informationen (ISA 910) aus dem Kontext der ISA in eine eigene Sektion (ISRE 2000-2699) überführt wurde und fortan ISRE 2400 heißt. Vgl. *IFAC* (Hrsg.) (2005b).

<sup>1073</sup> Die Wirksamkeit des framework entfaltete sich erst für engagements, die nach dem 01. Januar 2005 stattfinden. So auch *IFAC* (Hrsg.) (2004), S. 2.

<sup>1074</sup> Bei einem professional accountant handelt es sich um eine Person oder Personengruppe, unabhängig davon, ob sie in einer öffentlichen eigenen Praxis, in der Industrie, im Handel, im öffentlichen Dienst oder im Bildungswesen tätig ist, die Mitglied einer Mitgliedsorganisation der IFAC ist. Unter einem practitioner wiederum wird in der Terminologie des framework ein professional accountant in public practice verstanden. Hierbei handelt es sich um Partner oder Personen in ähnlicher Stellung sowie Angestellte einer Praxis, welche berufliche Dienstleistungen für die Öffentlichkeit erbringen, für die rechnungslegungsbezogene oder artverwandte Fähigkeiten notwendig sind, und welche Dienstleistungen im Zusammenhang mit Rechnungslegung, Prüfung, Steuerberatung, Unternehmensberatung und Finanzmanagement erbringen, unabhängig von der funktionellen Stellung der jeweiligen Person. Hierzu zählen auch professional accountants mit Geschäftsführungsfunktion in einer Praxis. In gleicher Weise umfasst der Terminus neben natürlichen Personen auch die Praxis selbst, die solche Dienstleistungen anbietet, wie z.B. eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Ein Interner Revisor fällt zwar unter Umständen auch unter die Definition eines professional accountants, stellt jedoch keinen practitioner in diesem Kontext dar, weil er seine Leistung lediglich seinem Arbeitgeber zur Verfügung stellt. Siehe hierzu *IFAC* (Hrsg.) (2005b), S. 20; ISAE 3000.5.



für andere in ein assurance engagement involvierte Personen, inklusive den Nutzern (intended user) und der verantwortlichen Partei (responsible party), dar und bildet eine Grundlage für das IAASB zur Entwicklung neuer ISA, ISRE und ISAE.<sup>1075</sup>

Daneben verweist das IFAE darauf, dass über die jeweils anzuwendenden ISA, ISRE und ISAE hinaus ein practitioner bei der Durchführung eines assurance engagements an den IFAC Code of Ethics for Professional Accountants (code of ethics) und an die International Standards on Quality Control (ISQC) gebunden ist.<sup>1076</sup> Während in den ISQC die grundlegenden Prinzipien und wesentlichen Verfahrensweisen für die Verantwortung eine Wirtschaftsprüfungspraxis zur Implementierung eines geeigneten Qualitätskontrollsystems für assurance und related services engagement festgelegt werden,<sup>1077</sup> werden im part A des code of ethics die fundamentalen ethischen Prinzipien dargelegt, die ein professional accountant zu beachten hat. Hierzu zählen die Integrität, Objektivität, professionelle Kompetenz und Sorgfalt, Vertraulichkeit und das professionelle Verhalten des professional accountant. Ferner wird in part A des code of ethics ein Rahmenwerk offeriert, welches den professional accountant unterstützen soll, Bedrohungen zu identifizieren und zu bewerten, die einer Beachtung der fundamentalen Prinzipien entgegenstehen.<sup>1078</sup> Part B des code of ethics richtet sich lediglich an die practitioner und umfasst einen konzeptionellen Ansatz zur Wahrung der fundamentalen ethischen Prinzipien bei der Erbringung von Dienstleistungen. Demnach sind practitioners angehalten, Umstände und Beziehungen zu identifizieren und zu bewerten, die die fundamentalen Prinzipien bedrohen, und geeignete Maßnahmen zu ergreifen, um diese Bedrohungen zu eliminieren oder auf ein akzeptables Niveau zu re-

---

<sup>1075</sup> Hierzu siehe IFAE 1.

<sup>1076</sup> Vgl. IFAE 4.

<sup>1077</sup> Auch ISQC 1.1.

<sup>1078</sup> Siehe code of ethics Section 100-150. Seit der Verabschiedung des IFAE wurde der code of ethics der IFAC neugefasst. In Aufbau und Inhalt ergeben sich im Vergleich zur alten Version einige Unterschiede. Ohne auf diese Unterschiede genauer einzugehen, wird im Folgenden bei Abweichungen zwischen den auf den code of ethics bezogenen Ausführungen des IFAE und den neuen code of ethics der IFAC stets auf den Inhalt des neuen code of ethics Bezug genommen. Der neue code of ethic tritt mit dem 30. Juni 2006 in Kraft. Die hierin gemachten Ausführungen zur Unabhängigkeit bei assurance engagement sind anzuwenden für engagements, deren Berichtsdatum nach dem 30. Juni 2006 liegt. Eine vorgezogene Anwendung wird untersagt. Siehe *IFAC* (Hrsg.) (2005c), S. 95.

duzieren.<sup>1079</sup> Von besonderer Bedeutung für assurance engagements sind hierbei die Ausführungen zur Unabhängigkeit des practitioner. Hierbei unterscheidet der code of ethics unter Berücksichtigung, dass eine vollständige Unabhängigkeit im eigentlichen Wortsinne nicht möglich ist,<sup>1080</sup> zwei Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit der Dienstleister als unabhängig gilt. Zum einen muss er eine geistige Unabhängigkeit haben und ohne Einflüsse sein, die seine professionelle Urteilkraft, selbständige Arbeitsweise, Integrität, Objektivität oder professionelle Skepsis trüben (independence of mind). Zum anderen muss er in seinem Auftreten unabhängig erscheinen. Dabei sind jegliche Einflüsse und Umstände zu berücksichtigen, die dazu führen, dass ein unabhängiger Dritter, bei Kenntnis aller relevanten Informationen, die Integrität, Objektivität oder professionelle Skepsis der ein assurance engagement durchführenden Personen und Unternehmen beeinträchtigt sieht (independence in appearance).<sup>1081</sup>

Das IFAE definiert assurance engagements als Aufträge, bei denen ein practitioner ein Urteil (conclusion) ausdrückt, das dazu bestimmt ist, den Grad des Vertrauens des Nutzers, der nicht identisch ist mit der verantwortlichen Partei, in das Ergebnis der Beurteilung und Messung eines zu behandelnden Gegenstands (subject matter) anhand von Kriterien (criteria) zu erhöhen.<sup>1082</sup> Die Prüfungshandlungen können sich hierbei sowohl auf Erklärungen (assertion) einer hierfür verantwortlichen Partei über einen zu behandelnden Gegenstand (assertion based engagements) als auch direkt auf den zu behandelnden Gegenstand (direct reporting engagements) beziehen.<sup>1083</sup>

Das IFAE bezieht seine Gültigkeit nur auf unter diese Definition fallende Dienstleistungen und schließt andere regelmäßig erbrachte Dienstleistungen inklusive solcher, die unter die Anwendung der ISRS fallen, aus. Demnach handelt es sich bei Aufträgen mit vereinbarten (Prüfungs-)Handlungen (agreed-upon procedures engagements) und Erstellungsaufträgen (compilation services) als auch bei Beratungsdienstleistungen und Dienstleistungen im Zusammenhang mit Steuerangelegenheiten eines Mandanten, wenn hierfür

---

<sup>1079</sup> Vgl. auch code of ethics Section 100.2 f.

<sup>1080</sup> Siehe hierzu code of ethics Section 290.9.

<sup>1081</sup> So auch code of ethics Section 290.8.

<sup>1082</sup> Hierzu IFAE 7.

<sup>1083</sup> So auch IFAE 10.

kein Urteil mit einer bestimmten Zusicherung erbracht wird, nicht um assurance engagements. Darüber hinaus ist für bestimmte Dienstleistungen, die unter die oben genannte Definition fallen, eine Anwendung des IFAE nicht obligatorisch. Hierzu zählen engagements, die eine Aussage, im Hinblick auf Fragen der Rechnungslegung, Prüfung, Steuerangelegenheiten und anderen Dingen, in einem Gerichtsverfahren zum Gegenstand haben. Weiterhin werden Dienstleistungen, die eine professionelle Meinung, Ansicht oder Ausdruck beinhalten, durch die ein Adressat eine bestimmte Zusicherung erhält, unter bestimmten Voraussetzungen<sup>1084</sup> hierunter untergeordnet. Für derartige Leistungen ist ebenfalls zu beachten, dass sich die hiermit verbundene Berichterstattung eindeutig von einem Bericht eines assurance engagements abgrenzt.<sup>1085</sup>

Das IFAE determiniert weiterhin in IFAE 17-19 Erfordernisse, die zur Annahme eines assurance engagements erfüllt sein müssen. Demnach muss der practitioner auf Basis der verfügbaren Informationen über die Verhältnisse des engagements sicherstellen, dass alle relevanten ethischen Voraussetzungen, wie Unabhängigkeit und professionelle Kompetenz, erfüllt sind. Weiterhin muss das engagement diverse Eigenschaften aufweisen. Hierzu zählt, dass der zu behandelnde Gegenstand angemessen ist, die heranzuziehenden Kriterien geeignet und dem Nutzer zugänglich sind, der practitioner Zugang zu ausreichenden angemessenen Prüfungsnachweisen hat, die mit dem engagement erfolgte Zusicherung die Bedingungen einer reasonable oder limited assurance erfüllt und in einem schriftlichen Bericht festgehalten wird und dass der practitioner davon überzeugt ist, dass es für das engagement einen rationalen Grund gibt. Sollten diese Bedingungen nicht erfüllt sein, so ist die Annahme des assurance engagements zu verweigern respektive in Form eines anderen engagements anzubieten, beispielsweise als agreed-upon procedure engagement.

---

<sup>1084</sup> Hierbei müssen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein. Die angesprochenen Charakteristika professionelle Meinung, Ansicht und Ausdruck sind lediglich von untergeordneter Bedeutung für das gesamte engagement, jedweder schriftliche Bericht ist lediglich für einen eingeschränkten Adressatenkreis bestimmt, in einer schriftlichen Vereinbarung mit dem Nutzer wurde das engagement ausdrücklich nicht als assurance engagement konstituiert und die Dienstleistung wird im Bericht nicht als assurance engagement definiert. Vgl. IFAE 14 Bst. b.

<sup>1085</sup> Zu diesen Absatz vgl. IFAE 14 f.

Ausgehend von diesen Darstellungen umfasst ein assurance engagement somit diverse konstituierende Elemente. So besteht ein assurance engagement immer aus einer Drei-Parteien-Beziehung. Hierzu zählen neben dem practitioner die verantwortliche Partei und der Nutzer. Unter der verantwortlichen Partei ist eine Person oder Personengruppe zu verstehen, die in einem direct reporting engagement verantwortlich für den zu behandelnden Gegenstand ist und in einem assertion based engagement für die zu prüfende Erklärung zuständig ist. Im letztgenannten Fall muss diese Partei nicht auch unweigerlich für den zu behandelnden Gegenstand verantwortlich sein. Weiterhin kann die verantwortliche Partei, muss jedoch nicht, die auftraggebende Partei des engagement sein.<sup>1086</sup> Die Nutzer eines assurance engagement werden als die Personen oder Personengruppe definiert, für die der practitioner den assurance-Bericht erstellt. Die verantwortliche Partei kann hierbei gleichzeitig auch zum Nutzerkreis gehören, darf jedoch nicht die Einzige sein.<sup>1087</sup>

Als weiteres Element wird der zu behandelnde Gegenstand genannt. Als mögliche Formen für diesen kommen Daten über finanzielle und nichtfinanzielle Leistungen und Verhältnisse, physische Charakteristika und Verhalten in Frage. Dem zu behandelnden Gegenstand sind diverse Eigenschaften inhärent, inklusive der Grad, inwieweit die Informationen über ihn eher quantitativ oder qualitativ, objektiv oder subjektiv, historisch oder zukunftsbezogen, stichtags- oder zeitraumbezogen sind. Diese Eigenschaften wiederum beeinflussen die Präzision, mit der der zu behandelnde Gegenstand durch Vergleich mit Kriterien beurteilt sowie bewertet werden kann, und die Qualität der verfügbaren Prüfungsnachweise. Ein angemessener zu behandelnder Gegenstand muss identifizierbar und für eine konsistente Beurteilung sowie Messung anhand von Kriterien geeignet sein. Weiterhin sollte ein angemessener zu behandelnder Gegenstand so beschaffen sein, dass die Informationen hierüber die Grundlage für einen effektiven Prozess der Prüfungsnachweissuche sein können.<sup>1088</sup>

Die Kriterien, die als Vergleichsgrundlage zur Beurteilung und Messung des zu behandelnden Gegenstands herangezogen werden, sind ein weiteres Element eines assurance engagements. Diese müssen gemäß dem IFAE geeignet

---

<sup>1086</sup> Vgl. auch IFAE 25.

<sup>1087</sup> Hierzu vgl. IFAE 27.

<sup>1088</sup> Zu diesen Ausführungen siehe IFAE 31 ff.

(suitable) und dem Nutzer zugänglich sein.<sup>1089</sup> Geeignete Kriterien weisen gemäß dem IFAE folgende Charakteristiken auf:

- Relevanz (relevance): Relevante Kriterien sind geeignet, zu einem Urteil zu führen, das die Nutzer bei ihrer Entscheidungsfindung unterstützt.
- Vollständigkeit (completeness): Kriterien sind ausreichend vollständig, wenn keine relevanten Faktoren ausgelassen werden, die das Ergebnis eines engagement beeinflussen könnten.
- Zuverlässigkeit (reliability): Zuverlässige Kriterien erlauben eine konsistente Beurteilung und Messung des zu behandelnden Gegenstands bei einer Nutzung unter ähnlichen Umständen durch gleich qualifizierte practitioners.
- Neutralität (neutrality): Neutrale Kriterien ermöglichen unvoreingenommene Urteile.
- Verständlichkeit (understandability): Verständliche Kriterien, die einen möglichen Interpretationsspielraum einschränken, unterstützen eine klare und umfassende Berichterstattung.

Kriterien können entweder etabliert oder für das jeweilige engagement entwickelt worden sein. Etablierte Kriterien kommen in Gesetzen oder Regulierungen zum Ausdruck oder werden von autorisierten oder maßgebenden Körperschaften emittiert. Bei den eigens für ein engagement entwickelten Kriterien kommen solche nicht in Betracht, die lediglich auf der Erwartungshaltung, Urteilskraft oder Erfahrung des practitioner fußen. Durch diese Einschränkungen sollen individuelle Interpretationen und Missverständlichkeiten bei den agierenden Personen vermieden werden.<sup>1090</sup>

Die Prüfungsnachweise, inklusive der Prüfungshandlungen zur Erlangung dieser, werden als weiteres Element eines assurance engagement dargestellt. Dabei ist der practitioner angehalten, ein assurance engagement mit einer professionellen Skepsis so zu planen und durchzuführen, dass hierdurch ausrei-

---

<sup>1089</sup> Siehe IFAE 17.

<sup>1090</sup> Zu der Darstellung der Charakterisierung von geeigneten Kriterien eines assurance engagements siehe IFAE 34-38.

chende angemessene Prüfungsnachweise erlangt werden, die ein Urteil darüber erlauben, ob der zu behandelnde Gegenstand frei von materiellen Falschdarstellungen ist. Hierbei, und zwar insbesondere bei der Bestimmung der Natur, des zeitlichen Ablaufs und Umfangs der Prüfungshandlungen, hat der practitioner die Wesentlichkeit, das engagement-Risiko sowie die Quantität und Qualität der verfügbaren Prüfungsnachweise zu berücksichtigen.<sup>1091</sup> Von zentraler Bedeutung in diesem Zusammenhang ist das engagement-Risiko. Dieses ist das Risiko, dass ein practitioner auf Basis der vorhandenen Informationen ein falsches Urteil abgibt. Die Reduzierung dieses Risikos ist unmittelbar mit den beschriebenen Eigenschaften des zu behandelnden Gegenstands und den Kriterien als auch mit dem Prozess der Prüfungsnachweisgewinnung verbunden. Auf Grundlage des engagement-Risikos werden die beiden Arten der mit einem assurance engagement angebotenen Zusicherungen determiniert. Demnach liegt ein reasonable assurance engagement dann vor, wenn beabsichtigt wird, dass das engagement-Risiko auf ein akzeptabel niedriges Niveau gesenkt wird, welches die Basis für eine positive Form der Berichterstattung darstellt. Inwieweit das engagement-Risiko niedrig genug ist, um hinreichend für ein reasonable assurance engagement zu sein, ist in Abhängigkeit von den Umständen des jeweiligen engagement zu beurteilen. Bei einem limited assurance engagement wird hingegen beabsichtigt, dass das engagement-Risiko auf ein akzeptables Niveau gesenkt wird, welches jedoch größer als bei einem reasonable assurance engagement ist. Dabei ist zu berücksichtigen, dass bei einem solchen engagement das Urteil des practitioner immer noch dazu geeignet sein muss, dem Nutzer einen ausreichenden Grad des Vertrauens in den zu behandelnden Gegenstand zu vermitteln. Ein solches engagement zieht eine negative Form der Berichterstattung nach sich.<sup>1092</sup>

Als letztes Element wird der assurance-Bericht konstituiert, mit dem der practitioner sein Urteil über die Prüfung abgibt. Der Bericht hat in schriftlicher Form

---

<sup>1091</sup> Siehe hierzu IFAE 39-55.

<sup>1092</sup> Für eine ausführliche Darstellung des Konzepts des engagement-Risikos, insbesondere im Hinblick auf die determinierenden Faktoren inhärentes, Kontroll- und Entdeckungsrisko sowie deren Interdependenzen, sei auf die entsprechenden Darstellungen des framework, IFAE 48-53, als auch auf die einschlägige Fachliteratur zum ähnlichen Thema Prüfungsrisiko verwiesen, wie beispielsweise Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K. (2003), S. 203-211 sowie auf das Kapitel 2.2.5.3.1.1.

zu erfolgen und unterscheidet sich nach der Art des engagement (assertion based versus direct reporting engagements) und nach der Art der Zusicherung (reasonable versus limited assurance). Das IFAE verweist an dieser Stelle explizit auf die jeweils zusätzlich heranzuziehenden ISA, ISRE oder ISAE, die weitere Erläuterungen zur Berichterstattung enthalten.<sup>1093</sup>

Den Abschluss des IFAE bildet eine Abgrenzung der Unterschiede der beiden mit einem assurance engagement anzubietenden Zusicherungen in Bezug auf Objekte, den Prozess der Prüfungsnachweisgewinnung und den assurance Bericht.<sup>1094</sup>

### **3.3.2.2 International Standards on Assurance Engagements 3000 (ISAE 3000)**

Der für assurance engagements, deren Berichte nach dem 1. Januar 2005 datiert sind, geltende ISAE 3000 dient dazu, grundlegende Prinzipien und essentielle Verfahrensanweisungen zu etablieren sowie eine Anleitung für practitioners darzustellen, die sie bei der Durchführung von assurance engagements unterstützen. Dabei sind für den Geltungsbereich des ISAE 3000 solche assurance engagements ausgeschlossen, die unter den Anwendungsbereich der ISA oder ISRE fallen.<sup>1095</sup> Dieser Standard stellt ein generelles Rahmenwerk für die Durchführung von assurance engagements dar und ist im Kontext des IFAE zu lesen.<sup>1096</sup> Entsprechend erfolgt darin keine konzeptionelle Neufassung, sondern eine partielle Vertiefung und Erweiterung der Verfahrensweise eines assurance engagement, welches nicht zur Prüfung oder zum review von historischen finanziellen Informationen gedacht ist. Im Folgenden sollen diesbezüglich einige wesentliche Aspekte dargestellt werden.

Im Themenbereich, der sich mit der Annahme eines assurance engagements befasst, erweitert der Standard die durch das IFAE determinierten Voraussetzungen in der Form, dass das Objekt, auf das sich die Prüfung bezieht, zwingend im Verantwortungsbereich einer dritten Partei liegen muss. Sollte hierfür keine schriftliche Grundlage vorhanden sein, so ist der practitioner angehalten, andere geeignete Quellen heranzuziehen, die die Verantwortlichkeit einer drit-

---

<sup>1093</sup> Vgl. hierzu IFAE 56-60.

<sup>1094</sup> Siehe IFAE Appendix.

<sup>1095</sup> Hierzu vgl. ISAE 3000.1.

<sup>1096</sup> Auch ISAE 3000.3.

ten Partei indizieren. Dies können beispielsweise vertragliche Regelungen oder Gesetze sein. Darüber hinaus sollte der practitioner in Erwägung ziehen, diese Umstände im assurance-Bericht festzuhalten.<sup>1097</sup>

Neben den Einzelheiten in Bezug auf die vertragliche Gestaltung eines assurance engagement (ISAE 3000 10-11) befasst sich der Standard ausführlich mit der Planung und Durchführung eines solchen engagement (ISAE 3000 12-25). Im Vordergrund der Planung steht dabei die Intention, dass durch eine fundierte Planung der Strategie, des Zwecks, der Gewichtung, des zeitlichen Ablaufs und der Führung des engagement-Prozesses die Effektivität und die Effizienz gesteigert werden. Daneben erlaubt eine solche Planung, die flexibel anzulegen und im Laufe des engagement an die jeweiligen Umstände anzupassen ist, unter anderem eine bessere Koordination und Überwachung der am engagement beteiligten Personen sowie ein besseres und umfangreicheres Verständnis für die Verhältnisse des engagement. Weiterhin hat sich der practitioner von der Angemessenheit des zu behandelnden Gegenstands und der Eignung der heranzuziehenden Kriterien unter Würdigung der aktuellen Verhältnisse eines engagement zu überzeugen. Eine nach Annahme eines engagement aufgrund von veränderten Umständen zu wertende Unangemessenheit des zu behandelnden Gegenstands oder Nichteignung von Kriterien kann zu einer Einschränkung, Versagung oder Verweigerung des Urteils des practitioner führen und in einigen Fällen zu einem Rücktritt vom engagement.

Ein weiterer Schwerpunkt im ISAE 3000 bildet die Thematik der Hinzuziehung eines externen Experten. Aus der Intention heraus, dass für einige Teilaspekte eines assurance engagement spezielles Fachwissen und Fähigkeiten erforderlich sind, über die der practitioner nicht im erforderlichen Maße verfügt, soll hierdurch gewährleistet werden, dass ein assurance engagement dennoch durchgeführt werden kann, auch wenn der practitioner nicht über die notwendige Kompetenz verfügt. Voraussetzung für die Hinzuziehung eines externen Experten ist jedoch, dass die Verantwortung für das Ergebnis des assurance engagement beim practitioner verbleibt und dass dieser in der Lage ist, den Beitrag des Experten im Hinblick auf den Zweck des engagements adäquat

---

<sup>1097</sup> Vgl. ISAE 3000.7-9.



einzuschätzen und geeignete qualitätssichernde Maßnahmen zu ergreifen, auch um die Einhaltung der normativen Erfordernisse sicherzustellen.<sup>1098</sup>

In einem weiteren Themenbereich widmet sich der Standard dem Prozess der Prüfungshandlungen zur Erlangung ausreichender und angemessener Prüfungsnachweise. „Ausreichend“ bedeutet in diesem Kontext die Quantität und „angemessen“ die Qualität der erlangten Nachweise, wobei Qualität auf die Relevanz und Verlässlichkeit der Nachweise abstellt. Diese Faktoren wirken sich unmittelbar auf die mögliche Form der Zusicherung aus. Eine aus gegebenen Umständen eingeschränkte Quantität und Qualität der Prüfungsnachweise führt somit unweigerlich zu einer Reduzierung der Zusicherung von reasonable auf limited assurance oder zu einer Ablehnung des engagement.<sup>1099</sup>

Neben den Einflüssen, die im Zeitraum auftreten, in dem das engagement stattfindet, ist der practitioner angehalten, auch solche zu berücksichtigen und in den Bericht aufzunehmen, die nach Abschluss der Prüfung und vor Datierung des assurance-Berichts auftreten, wenn diese von Bedeutung sind und sich auf das Urteil des practitioner auswirken.<sup>1100</sup>

Angelegenheiten, die für die Erlangung der Prüfungsnachweise von Bedeutung sind, zur Unterstützung der Inhalte des assurance-Berichts und für die Gewährleistung der Normenkonformität des engagement, sind zu dokumentieren. Hierbei sind ebenfalls die zur Lösung fraglicher Sachverhalte vom practitioner angestellten Überlegungen und Schlussfolgerungen sowie deren Auswirkungen darzustellen. Ziel der Dokumentation ist keine lückenlose Beschreibung des engagement, sondern die Intention, hierdurch einem nicht involvierten anderen practitioner ein Verständnis für die erbrachte Leistung und die den Entscheidungen zugrunde gelegten grundsätzlichen Annahmen zu vermitteln.<sup>1101</sup>

Der assurance-Bericht muss in schriftlicher Form erfolgen und das Urteil des practitioner enthalten. Durch die vorgeschriebene Schriftform sollen Missverständlichkeiten einer rein verbalen Berichterstattung vermieden werden, wobei

---

<sup>1098</sup> Ein externer Experte muss hierbei kein professional accountant sein, dennoch muss er über die notwendigen Kenntnisse der das engagement betreffenden Standards verfügen, um diese einhalten zu können. Siehe zu diesen Ausführungen ISAE 3000.26-32.

<sup>1099</sup> Siehe auch ISAE 3000.33-37.

<sup>1100</sup> Vgl. ISAE 3000.41.

<sup>1101</sup> Hierzu ISAE 3000.42-44.

eine zusätzliche verbale Berichterstattung nicht ausgeschlossen wird. Für den Aufbau des assurance-Berichts gibt es kein standardisiertes Format. Um eine größtmögliche Flexibilität zur Anpassung des Berichtes an die Gegebenheiten des engagement zu gewährleisten, definiert ISAE 3000 lediglich Pflichtbestandteile eines assurance-Berichts.<sup>1102</sup> So muss der Bericht einen Titel haben, der diesen eindeutig als unabhängigen Bericht eines assurance engagements identifiziert. Weiterhin muss neben den Adressaten, für die der Bericht bestimmt ist, auch eine Identifikation und Beschreibung des zu behandelnden Gegenstands sowie des Ergebnisses über die Beurteilung und Messung des zu behandelnden Gegenstands anhand der herangezogenen Kriterien in den Bericht aufgenommen werden. Die Identifikation der Kriterien ist genauso Bestandteil eines assurance-Berichts wie eine Beschreibung bedeutender inhärenter Beschränkungen, die mit der Beurteilung und Messung des zu behandelnden Gegenstands anhand der Kriterien verbunden sind, sofern diese Angabe nötig erscheint. Überdies bedingt der Umstand einer möglichen limitierten Zugänglichkeit der Kriterien lediglich für bestimmte Nutzer eine Einschränkung des Adressatenkreises auf diese; auch dies ist im Bericht festzuhalten. Weitere Bestandteile des Berichtes bestehen aus einer Stellungnahme bezüglich der Identifikation und Zuständigkeit der verantwortlichen Partei sowie darüber, dass das assurance engagement in Übereinstimmung mit den relevanten Normen erfolgte, und einer Zusammenfassung der erbrachten Leistungen. Der Bericht ist mit einem Datum zu versehen und muss den für das engagement verantwortlichen practitioner oder das Unternehmen mit Ortsangabe benennen. Das Urteil als Ergebnis des assurance engagement ist ebenfalls Bestandteil des Berichtes und kann in Form eines uneingeschränkten (unqualified), eingeschränkten (qualified) oder versagten (adverse) Urteils oder in einer Verweigerung des Urteils (disclaimer) erfolgen.<sup>1103</sup>

### **3.3.3 Einordnung der assurance engagements in das Normenwerk der IFAC und des IAASB**

Den Rahmen für das Normenwerk des IAASB bildet der code of ethics der IFAC. Für die Entwicklung und Herausgabe der code of ethics hat die IFAC

---

<sup>1102</sup> Vgl. hierzu ISAE 3000.49.

<sup>1103</sup> Zu den Umständen, die zu einem nicht uneingeschränkten Urteil führen, sowie weiteren Berichtsangaben siehe ISAE 3000.51-56.

das IFAC Ethic Committee installiert. Es fällt in den Verantwortungsbereich dieses Komitees, ethische Standards von hoher Qualität sowie andere Erklärungen zu entwickeln, die von professional accountants weltweit einzuhalten sind.<sup>1104</sup> Kerngedanke hierbei ist, dass das Hauptunterscheidungsmerkmal des Berufsstandes die Beachtung der Verantwortung ist, im öffentlichen Interesse zu arbeiten. Das bedeutet, dass der Berufsstand nicht nur der Bedürfnisbefriedigung eines Kunden oder Arbeitgebers verpflichtet ist. Deshalb muss ein Angehöriger des Berufsstands die ethischen Anforderungen des code of ethics beachten und einhalten.<sup>1105</sup> Zur Erfüllung dieses Zwecks gliedern sich die code of ethics in vier Teile, wobei der erste Teil fundamentale ethische Prinzipien für professional accountants darlegt und ein Rahmenwerk etabliert.<sup>1106</sup> Das Ziel des Rahmenwerks ist es, professional accountants dabei zu unterstützen, Bedrohungen (threats) zu identifizieren und zu bewerten, die einer Einhaltung der fundamentalen Prinzipien entgegenstehen.<sup>1107</sup>

Als für den Berufsstand fundamentale ethische Prinzipien werden die folgenden aufgezählt:<sup>1108</sup>

- Integrität (integrity). Ein professional accountant muss ehrlich und rechtschaffen in allen beruflichen und geschäftlichen Beziehungen sein.
- Objektivität (objectivity). Ein professional accountant darf keinerlei Einflüsse, Interessenskonflikte oder ungebührliche Beeinflussungen von anderen zulassen, die ihn in seinen beruflichen oder geschäftlichen Entscheidungen beeinflussen könnten.
- Professionelle Kompetenz und Sorgfalt (professional competence and due care). Ein professional accountant hat die Verpflichtung, seine beruflichen Qualifikationen und Fähigkeiten zu pflegen. Maßstab hierfür sind die Anforderungen, die notwendig sind, damit der Kunde oder Arbeitgeber kompetente Leistungen erhält, die den aktuellen Entwicklungen in den Bereichen der gängigen Praxis, Gesetzeslage und aktuellen Techniken entsprechen. Ein professional accountant muss seine Leis-

---

<sup>1104</sup> Vgl. IFAC (Hrsg.) (2005c), S. 2.

<sup>1105</sup> Siehe auch code of ethics Section 100.1.

<sup>1106</sup> Auch so code of ethics Section 101.1 f.

<sup>1107</sup> Vgl. auch code of ethics Section 100.5.

<sup>1108</sup> Hierzu siehe code of ethics Section 100.4.

tungen fleißig und in Übereinstimmung mit den anzuwendenden fachtechnischen und Durchsetzungsnormen erbringen.

- Vertraulichkeit (confidentiality). Ein professional accountant muss die Vertraulichkeit der Informationen wahren, die ihm im Rahmen seiner beruflichen oder geschäftlichen Beziehungen zugegangen sind. Er darf diese ohne angemessene und eindeutige Berechtigung keinem Dritten zugänglich machen, es sei denn, es existiert eine gesetzliche oder berufliche Berechtigung oder Verpflichtung, diese Informationen bekannt zu geben.
- Professionelles Verhalten (professional behaviour). Ein professional accountant hat sich an die gegebenen Gesetze und Vorschriften zu halten und jegliches Handeln zu unterlassen, welches den Berufsstand in Misskredit bringen kann.

Entsprechend dem Wortlaut ist der code of ethics von allen professional accountants einzuhalten<sup>1109</sup> und erstreckt sich auch auf die vom IAASB erarbeiteten und veröffentlichten Erklärungen.

Neben dem code of ethics sind für Dienstleistungen, für die das IAASB engagement standards herausgegeben hat, auch die ISQC maßgebend.<sup>1110</sup> Der im Februar 2004 veröffentlichte ISQC 1, mit dem Titel „Quality control for firms that perform audits and reviews of historical financial information, and other assurance and related services engagements“, macht es für Unternehmen der professional accountants obligatorisch, ein Qualitätskontrollsystem zu implementieren, welches sicherstellt, dass das Unternehmen und deren Mitarbeiter die Standards des IAASB sowie behördliche und gesetzliche Erfordernisse erfüllen und dass die erbrachten Berichte den Umständen des jeweiligen engagement angemessen sind.<sup>1111</sup> Weitere Bereiche, auf die sich das Qualitätskontrollsystem zu erstrecken hat, sind in Abhängigkeit von der Art und den Umständen eines engagement die Elemente der Qualitätskontrolle des einzel-

---

<sup>1109</sup> Dabei ist zu beachten, dass die Teile B und C des code of ethics spezielle Situationen und ein entsprechendes dem Rahmenwerk konformes Verhalten beispielhaft darstellen. Teil B richtet sich hierbei auf professional accountants in public practice und Teil C an professional accountants in business. Siehe hierzu code of ethics Section 100.3.

<sup>1110</sup> Vgl. IFAC (Hrsg.) (2005b), S. 122, Tz. 15.

<sup>1111</sup> Auch ISQC 1.3.

nen engagement, insbesondere im Hinblick auf die Verantwortlichkeit für die Qualität eines engagement, ethische Voraussetzungen, Annahme und Fortführung von Mandantenbeziehungen und engagements, Zusammenstellung und Einsatz der engagement-Teams, die Ausführung eines engagement und dessen Überwachung.<sup>1112</sup>

Die vom IAASB herausgegebenen engagement standards lassen sich nach der Neustrukturierung des Normenwerks in assurance engagements und in International Standards for Related Services (ISRS) differenzieren. Zu den ISRS, für die die Sektion 4000-4699 des Normenwerks vorbehalten ist, gehören zum jetzigen Zeitpunkt Standards für agreed-upon procedures (ISRS 4400) und für die Zusammentragung von finanziellen Informationen (ISRS 4410), z.B. für die Jahresabschlusserstellung. Auch diese beiden Standards wurden zur Verdeutlichung der Abgrenzung der einzelnen Dienstleistungen untereinander und der related services von den assurance engagements aus dem Kontext der ISA, in dem sie vorher als ISA 920 und 930 gestanden haben, in eine eigene Sektion des Normenwerks überführt. Den Standards für assurance engagements ist das IFAE übergeordnet. Hierunter sind die beiden Standardklassen, die sich mit der Prüfung und dem review von historischen finanziellen Informationen befassen und solche, die Dienstleistungen im Sinne des IFAE sind, jedoch nicht der ersten Klasse einzuordnen sind, zu subsumieren. Die folgende Abbildung 3-3 gibt einen grafischen Überblick über die zuvor gemachten Darstellungen.

---

<sup>1112</sup> Siehe zu diesen Ausführungen ISAE 3000.6. Gemäß dem ISQC 1 verblieb den Unternehmen eine Übergangsfrist bis zum 15. Juni 2005, um ein derartig geeignetes Qualitätskontrollsystem zu installieren. Siehe hierzu ISQC 1.98.

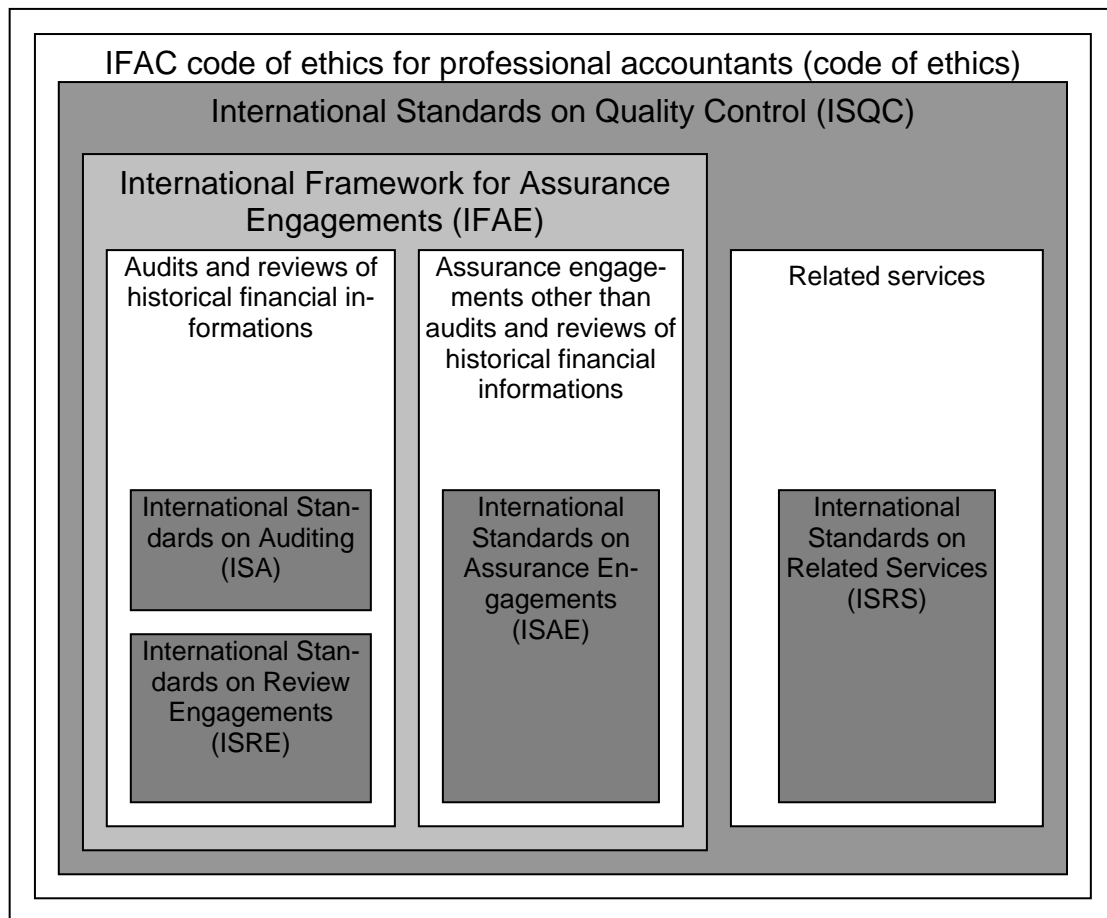


Abbildung 3-3: Struktur der Verlautbarungen des IAASB<sup>1113</sup>

### 3.4 Abgrenzung der assurance services des AICPA von den assurance engagements der IFAC

Aufgrund der veränderten Nachfrage der Nutzer von Prüferdienstleistungen wurden von der amerikanischen und internationalen Berufsorganisation Konzepte entwickelt, die diesem Umstand Rechnung tragen sollen. Beiden Konzepten ist weiterhin gemein, dass sie ein Rahmenwerk darstellen, auf dessen Basis eine Ausweitung des bisher angebotenen Spektrums an Dienstleistungen erarbeitet und angeboten werden kann und das an den Wünschen und Bedürfnissen der Nutzer ausgerichtet ist. In ihrer Intention und grundsätzlichen Umsetzung verfolgen die assurance-Konzepte des AICPA und der IFAC somit die gleiche Zielrichtung.<sup>1114</sup> Ebenfalls kein Unterschied besteht dabei, dass sich Prüfungshandlungen sowohl direkt auf einen Gegenstand beziehen kön-

<sup>1113</sup> Die zuvor gemachten Ausführungen und die Darstellung innerhalb der Abbildung sind angelehnt an *IFAC* (Hrsg.) (2005b), S. 115. Auf die Darstellung der mit den behandelten Standards korrespondierenden herausgegebenen oder noch nicht veröffentlichten praktischen Erläuterungen wurde hierbei verzichtet.

<sup>1114</sup> Vgl. Köhler, A. G. (2001), S. 275; Ruhnke, K. (2000b), S. 342.

nen als auch auf eine Aussage einer dritten Partei über einen Gegenstand. Darüber hinaus sind grundsätzlich drei Parteien in eine solche Dienstleistung involviert. Unabhängig von der jeweils gebrauchten Bezeichnung und Definition der einzelnen Parteien sowie der genauen Abgrenzung zueinander handelt es sich hierbei um einen unabhängigen qualifizierten Dienstleister, einen Nutzer der Dienstleistung und eine Partei, die für den direkt zu prüfenden Gegenstand oder eine Erklärung hierüber verantwortlich ist.<sup>1115</sup>

Neben den Gemeinsamkeiten besteht der auffälligste Unterschied der beiden Konzepte in der Namensgebung. Während das SCAS von Beginn an sein Konzept als assurance services definierte, betitelte das IAPC seinen ersten Entwurf von 1997 als Berichterstattung über die Glaubwürdigkeit von Informationen. Die Kritik hierzu sah jedoch diese Bezeichnung als zu restriktiv an und bemängelte, dass hierdurch das breite Spektrum möglicher Dienstleistungen heruntergespielt wird. Im zweiten Entwurf wurde dann der Terminus „assurance engagements“ gewählt, da man zum einen die Auffassung vertrat, dass der Begriff „assurance“ die mit einer solchen Dienstleistung angebotene Zusicherung als das wesentlichste Element einer solchen Dienstleistung konkretisiere, und da zum anderen der Begriff zu diesem Zeitpunkt bereits eine weite Anwendung in vielen Staaten erfuhr.<sup>1116</sup> Dass eine Übernahme des kompletten Terms „assurance services“ von Seiten des IAPC nicht erfolgte, kann in der Intention begründet liegen, dass man eine Verwechslung mit der eher pragmatisch ausgerichteten Dienstleistung des SCAS vermeiden wollte.

Während das Konzept des SCAS bewusst breit angelegt wurde, um eine Vielzahl von möglichen Dienstleistungen mit großer Nachfrage möglichst zeitnah auf den Markt zu bringen,<sup>1117</sup> weist das Konzept des IAASB eine restriktivere Vorgehensweise auf.<sup>1118</sup> Ein wesentlicher Unterschied hierbei liegt bereits im beabsichtigten Nutzen, den eine assurance-Dienstleistung nach sich ziehen soll. Assurance services sind dazu bestimmt, die Informationsqualität, welche die Informationseigenschaften Verlässlichkeit, Relevanz, Glaubwürdigkeit und

---

<sup>1115</sup> In Anlehnung an Gray, G. L. / Gray, M. J. (2000), S. 21 f.

<sup>1116</sup> Siehe hierzu IFAC (Hrsg.) (1999), Abschnitt „Preface“, Tz. 11.

<sup>1117</sup> Vgl. hierzu auch die in Boritz, J. E. / Cockburn, D. (1998) wiedergegebenen Meinungen und Standpunkte von Vertretern führender amerikanischer Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die gleichzeitig auch an der Entwicklung des assurance-services-Konzepts beteiligt waren.

<sup>1118</sup> Vgl. hierzu auch Köhler, A. G. (2001), S. 275; Ruhnke, K. (2000b), S. 344.

Aktualität umfasst, von Entscheidungsträgern zu erhöhen. Ein assurance engagement hingegen dient dazu, das Vertrauen des Nutzers in eine Information respektive in einen zu behandelnden Gegenstand zu erhöhen. Während das Vertrauen in eine Information durch die Eigenschaften Verlässlichkeit und Glaubwürdigkeit beeinflusst wird, sind solche assurance services nicht in den Rahmen eines assurance engagement zu fassen, die auf die Relevanz und die Aktualität von Informationen abzielen. *Neubeck* sieht in diesem Zusammenhang jedoch eine Prüfung zur Verbesserung der Relevanz und Aktualität von Informationen mit Einschränkungen als nicht ausgeschlossen an; bedingt durch eine implizite und explizite Aufnahme der diese beiden Informationseigenschaften determinierenden Elemente in das Konzept der assurance engagements.<sup>1119</sup>

Der begrenzte Umfang möglicher Dienstleistungen des Konzepts der assurance engagements im Vergleich zum Konzept der assurance services wird weiterhin durch eine Vielzahl von detailliert dargestellten Erfordernissen, beispielsweise zur Auftragsannahme, Qualitätskontrolle, Planung, Durchführung, Prüfungshandlungen, Dokumentation, Berichterstattung sowie die Einbindung von externen Experten in ein engagement, bedingt. Insbesondere das Thema der Hinzuziehung von externen Experten wird im assurance-service-Konzept nicht explizit behandelt. Darüber hinaus misst dieses Konzept, im Gegensatz zu dem der assurance engagements, der Berichterstattung keinerlei größere Bedeutung bei, mit der Begründung, dass nicht durch den Bericht, sondern durch die erbrachte Dienstleistung ein Nutzen für den Entscheider generiert werden soll.<sup>1120</sup> Fraglich in diesem Zusammenhang ist jedoch, inwieweit eine nicht schriftliche Berichterstattung einem nicht involvierten dritten Informationsverwender einen Nutzen stiften kann.<sup>1121</sup>

Auch in Bezug auf die Erarbeitung von nicht in einer bestimmten Weise vorhandenen Kriterien zum Vergleich mit einem Prüfungsgegenstand wird die Intention einer breiteren pragmatisch ausgerichteten assurance-Dienstleistung im Konzept des AICPA deutlich. Während für assurance engagements hierbei Mindestanforderungen und Ausschlussgründe bestimmt werden, sind für nicht

---

<sup>1119</sup> So auch *Neubeck*, G. (2003), S. 158.

<sup>1120</sup> Siehe auch *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005p), Abschnitt "Decision Makers".

<sup>1121</sup> Vgl. *Ruhnke*, K. (2000b), S. 344.



durch Standards des AICPA abgedeckte assurance services solche Konkretisierungen nicht vorhanden. Vielmehr soll in solchen Fällen der Nutzer frühstmöglich in den Prozess der Kriterieneruierung eingebunden werden, um die Relevanz der Kriterien für den Nutzer sicherzustellen.<sup>1122</sup> Durch diese Vorgehensweise wird offensichtlich eine zunächst geringe Eignung von Kriterien bewusst hingenommen, auch um den Umfang und die zügige Umsetzung solcher Dienstleistungen nicht einzuschränken.<sup>1123</sup>

Im Hinblick auf die mit einer assurance-Dienstleistung verbundene Zusicherung weisen die assurance engagements ebenfalls einen einschränkenderen Rahmen auf. Während in diesem Konzept lediglich eine Zusicherung als reasonable oder limited assurance möglich ist, kann der mit einem assurance service verbundene Grad der Zusicherung frei gewählt und muss dabei nicht einmal explizit geäußert werden, sondern kann sich auch implizit daraus ergeben, dass die Dienstleistung durch einen unabhängigen Wirtschaftsprüfer erbracht wird.<sup>1124</sup>

Obgleich die Zielsetzung beider Konzepte ähnlich ist und auf einen prüferischen Paradigmenwechsel reagieren soll, zeigen sich doch wesentliche Unterschiede in der Vorgehensweise und Ausgestaltung. Dies wird zusätzlich dadurch deutlich, dass das IAPC von vornherein bestrebt war, sein Rahmenkonzept in einen Standard zu fassen, während das Konzept des SCAS einen Empfehlungscharakter aufweist, dessen Bindungswirkung nicht eindeutig geregelt ist.<sup>1125</sup> Dieser Umstand ist dann insbesondere von Bedeutung, wenn zu erbringende assurance services nicht durch entsprechende Standards des AICPA abgedeckt werden. Hierdurch wird eine Verschiebung des Fokus von einer normierten, nicht vom Mandanten zu beeinflussenden Dienstleistung hin zu einer Dienstleistung, die mandantenindividuell gestaltet werden kann, angerieben. Dieser Umstand lässt es fraglich erscheinen, ob externe Informationsverwender in der Lage sein werden, derartige Dienstleistungen, denen die Unverwechselbarkeit fehlt, im Hinblick auf ihren Nutzen einzuschätzen, oder ob dies dazu führt, dass der Nutzen lediglich dahingehend ausgelegt wird respek-

---

<sup>1122</sup> Vgl. *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005p), Abschnitt "Professional Services".

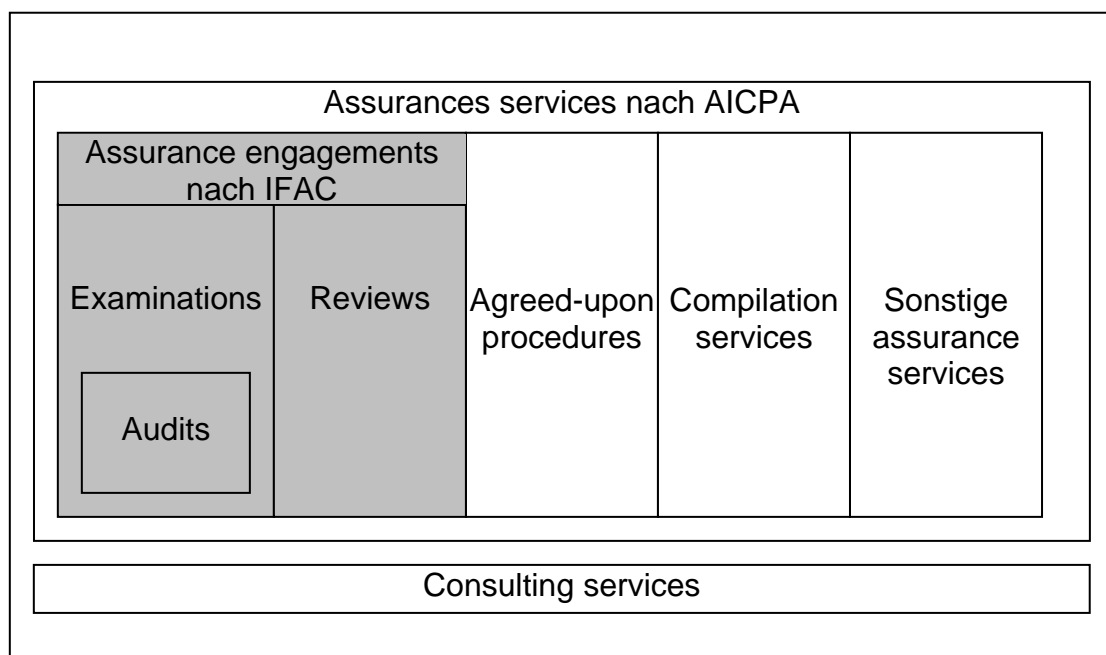
<sup>1123</sup> Hierzu auch *Ruhnke, K.* (2000b), S. 343.

<sup>1124</sup> Siehe auch *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005p), Abschnitt "Distinguishing Assurance and other Services".

<sup>1125</sup> In Anlehnung an *Gray, G. L. / Gray, M. J.* (2000), S. 21.

tive werden kann, dass in irgendeiner Weise eine Prüfung stattgefunden hat.<sup>1126</sup>

Die hier beispielhaft aufgeführten Unterschiede zwischen diesen beiden Konzepten zeigen ebenfalls, dass in einer Vielzahl von Fällen bestimmte assurance services nicht den Anforderungen an ein assurance engagement genügen. So sind beispielsweise agreed-upon procedures oder compilation services, die explizit als assurance services genannt werden, ausdrücklich von der Anwendung der den assurance engagements zugrunde liegenden Normen ausgeschlossen.<sup>1127</sup> Aus anderer Sicht kann man dies auch dadurch ausdrücken, dass die möglichen Dienstleistungen, die nach dem Konzept der assurance engagements möglich sind, lediglich eine Teilmenge des möglichen Leistungsspektrums der assurance services bilden. Die Abbildung 3-4 verdeutlicht, welche Dienstleistungen durch welches Konzept umfasst werden.



**Abbildung 3-4: Einordnung von Prüferdienstleistungen in den konzeptionellen Rahmen für assurance services und assurance engagements**

### **3.5 Bedeutung der internationalen und US-amerikanischen Prüfungsnormen für den deutschen Berufsstand der Wirtschaftsprüfer**

Die Bindungswirkung von Prüfungsnormen hängt nicht zuletzt von der herausgebenden Quelle ab. So haben Normen des Gesetzgebers grundsätzlich eine

<sup>1126</sup> So auch *Ruhnke, K. (2000b)*, S. 344.

<sup>1127</sup> Siehe in Bezug auf assurance services *AICPA / SCAS (Hrsg.) (2005p)*, Abschnitt "Universe of CPA services", und in Bezug auf assurance engagements *IFAE 12*.

zwingende Bindungswirkung. Für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer sind hierbei in erster Linie das Handelsgesetzbuch (HGB) und die Wirtschaftsprüferordnung (WPO) zu nennen.<sup>1128</sup> Beide Gesetzesquellen behandeln Fragen der Prüfung jedoch nur peripher.<sup>1129</sup> Die vom IDW herausgegebenen Prüfungsstandards und Prüfungshinweise<sup>1130</sup> stellen hierzu eine Konkretisierung dar. Gemäß der Satzung des IDW sind deren Mitglieder zwar verpflichtet, diese Verlautbarungen zu beachten; da es sich beim IDW aber um eine privatrechtliche Organisation ohne demokratische Legitimation handelt<sup>1131</sup>, haben deren Verlautbarungen keinen unmittelbar bindenden Rechtsnormcharakter, sondern stellen lediglich fundierte Meinungsäußerungen dar.<sup>1132</sup> Die WPO fordert jedoch in § 43 Abs. 1 Satz 1 vom Wirtschaftsprüfer eine gewissenhafte Ausübung seines Berufes und gemäß § 4 Abs. 1 BS WP/vBP gehört hierzu, dass der Wirtschaftsprüfer neben den für die Berufsausübung geltenden gesetzlichen Bestimmungen auch fachliche Regeln zu beachten hat. Das IDW zählt hierzu nach eigenem Bekunden auch die von ihr herausgegebenen Verlautbarungen. Auch wenn sich aus dieser Interpretation noch keine gesetzliche Verpflichtung ergibt, so weist das IDW darauf hin, dass eine Nichtbeachtung dieser Verlautbarungen ohne wichtige Gründe dem Wirtschaftsprüfer sowohl zivilrechtlich als auch berufsrechtlich zum Nachteil ausgelegt werden könnte.<sup>1133</sup> Diese Auffassung wird durch ein Urteil des OLG Braunschweig aus dem Jahre 1993 bestätigt, in dem die Fachgutachten des IDW als maßgeblich für

---

<sup>1128</sup> Ferner sind für die Abschlussprüfung die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA), die §§ 171 Abs. 1 Satz 2 und 176 Abs. 2 AktG, §§ 53-64c GenG, § 42a Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 GmbHG sowie §§ 6 und 14 PublG relevant. Daneben ist auch die Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer der WPK von Bedeutung. Auch wenn ihr hierbei kein unmittelbarer statusbildender Charakter zugeschrieben werden kann, so kommt ihr doch als Konkretisierung der WPO ein statusfüllender Charakter zu, wodurch die Satzung mit Einschränkungen ein ähnliches Verpflichtungspotenzial entfaltet wie gesetzliche Normen. Vgl. *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 90; *Timmer, C.* (2002), Sp. 291 f. Ähnlich auch *Fey, G.* (2000), S. 1102; *Ruhnke, K.* (2002b), Sp. 1843.

<sup>1129</sup> Vgl. *Fliess, W.* (1997), S. 129; *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 82.

<sup>1130</sup> Die ehemals vom IDW in seiner Facharbeit herausgegebenen Fachgutachten und Stellungnahmen wurden mittlerweile weitestgehend in Prüfungsstandards und Prüfungshinweise oder Entwürfe für solche transformiert. Von Bedeutung sind mithin noch nicht transformierte Teile des IDW FG 1/1988 (Durchführung von Abschlussprüfungen) und St. HFA 1997/4 (projektbegleitende Prüfung EDV-gestützter Systeme). Zu näheren Erläuterungen und Gründen bezüglich der Neugestaltung siehe *Naumann, K.-P.* (2002), Sp. 2493-2496.

<sup>1131</sup> Siehe hierzu *Hommelhoff, P. / Schwab, M.* (1998), S. 38 und 43.

<sup>1132</sup> Hierzu *Adler, H. / Düring, W. / Schmaltz, K.* (2000), § 323, Tz. 21; *Grasses, G.* (2000), S. 7; *Hense, B.* (2003), § 323 HGB Tz 16; *Kircherer, H.-P.* (1972), S. 73.

<sup>1133</sup> So auch *IDW* (Hrsg.) (2000), Abschnitt A, Tz. 281 f.

die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Abschlussprüfung bezeichnet werden.<sup>1134</sup> In diesem Zusammenhang spricht *Taupitz* von einer Verbindlichkeit des Unverbindlichen. Gemeint ist hiermit die sehr wohl verhaltenssteuernde Funktion der IDW- Verlautbarungen, die zwar nicht gesetzlich verpflichtend sind, deren tatsächliche Bindungswirkung einer gesetzlichen aber sehr nahe kommt.<sup>1135</sup> Die IDW-Verlautbarungen entfalten somit eine faktische Bindungswirkung.<sup>1136</sup>

Gemäß der Satzung der IFAC sind ihre Mitglieder verpflichtet, auf eine Umsetzung der internationalen Prüfungsnormen hinzuwirken.<sup>1137</sup> Während in einigen Ländern diesbezüglich die von der IFAC herausgegebenen Normen unmittelbar zu befolgen sind<sup>1138</sup>, verfolgte das IDW in Deutschland eine andere Strategie. Ohne eine direkte Übersetzung der internationalen Prüfungsnormen anzustreben, verpflichtete sich das IDW und begann 1998 damit, die internationalen Prüfungsnormen in deutsche Prüfungsgrundsätze zu transformieren. Ziel war es, die internationalen Prüfungsnormen in systematisierter und in einer dem deutschen Denken und Sprachgebrauch entsprechenden Form in Prüfungsstandards zu verfassen.<sup>1139</sup> Bezüglich einer Transformation von Standards, die die Abschlussprüfung betreffen, wurde diese Verpflichtung nochmals ausdrücklich hervorgehoben.<sup>1140</sup> Dieser Transformationsprozess ist dadurch gekennzeichnet, dass eine inhaltlich identische Übernahme der internationalen Prüfungsnormen dann nicht vollzogen wird, wenn nationale Besonderheiten, insbesondere gesetzliche Bestimmungen, dieser entgegenstehen. Auch bei grundsätzlich unterschiedlicher Berufsauffassung zwischen den Berufsverbänden können Inkongruenzen entstehen. Weiterhin liegt es dem IDW frei, die nationalen Verlautbarungen durch eigene, im Vergleich zu den internationalen Normen erweiternde Anforderungen zu ergänzen.<sup>1141</sup> Im Falle der

---

<sup>1134</sup> Vgl. hierzu das Urteil des OLG Braunschweig vom 11.2.1993, abgedruckt in den Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen 1995, S. 210.

<sup>1135</sup> Siehe hierzu *Taupitz*, J. (1991), S. 761; so auch *Niehus*, R. J. (1992), S. 502.

<sup>1136</sup> Vgl. auch *Baetge*, J. / *Sell*, K. (1999), S. 523; *Marten*, K.-U. / *Quick*, R. / *Ruhnke*, K. (2003), S. 91.

<sup>1137</sup> Die Satzung wurde zitiert nach *IFAC* (Hrsg.) (2005b), S. 120, Tz. 2.

<sup>1138</sup> Auch *Fliess*, W. (1997), S. 128; *Kirsch*, H.-J. / *Dohrn*, M. (2001), S. 426.

<sup>1139</sup> Siehe hierzu *IDW* (Hrsg.) (2004b), S. 622.

<sup>1140</sup> So auch *Böcking*, H.-J. / *Orth*, C. / *Brinkmann*, R. (2000), S. 220; *IDW* (Hrsg.) (2000), Abschnitt B, Tz. 67.

<sup>1141</sup> In Anlehnung an *Böcking*, H.-J. / *Orth*, C. / *Brinkmann*, R. (2000), S. 223; *Klöbb*, M. (2002), S. 419.

Abweichung von transformierten Verlautbarungen des IDW im Vergleich zu den Normen der IFAC sind in den Verlautbarungen des IDW ergänzende Abschnitte enthalten, die diese Abweichungen aufzeigen.<sup>1142</sup> Durch diese sukzessive Transformation sollte eine sanfte Harmonisierung der Prüfungsnormen erwirkt werden, ohne die nationalen Bestimmungen außer Kraft zu setzen.<sup>1143</sup>

In Bezug auf internationale Prüfungsnormen, die die Abschlussprüfung betreffen, hat sich diese Vorgehensweise des IDW jedoch geändert. Durch die Verordnung des EU-Parlaments und des Rates zur Harmonisierung der europäischen Rechnungslegung sind deutsche börsennotierte Unternehmen verpflichtet, für Geschäftsjahre, die nach dem 1. Januar 2005 beginnen, ihre Konzernjahresabschlüsse nach den International Accounting Standards (IAS) respektive den International Financial Reporting Standards (IFRS) zu erstellen.<sup>1144</sup> In diesem Zusammenhang wurden bereits in der Vergangenheit Überlegungen angestellt, die vorsahen, dass zumindest für alle nach den IAS / IFRS aufgestellten Konzernabschlüsse innerhalb der EU ab 2005 eine Prüfung nach den ISA vorgeschrieben werden soll.<sup>1145</sup> Mit ihrem Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die Prüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses und zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG hat die Kommission der europäischen Gemeinschaft am 16. März 2004 einen Entwurf vorgelegt, der vorsieht, dass die Mitgliedstaaten ihre Abschlussprüfer dazu verpflichten, bei Abschlussprüfungen die relevanten internationalen Prüfungsnormen zur Abschlussprüfung, die ISA, anzuwenden. Zusätzliche Prüfungsnormen und Ergänzungen zu einzelnen Standards sind lediglich dann zulässig, wenn sie aus nationalen gesetzlichen Besonderheiten resultieren. Der Europäischen Kommission bleibt es indes vorbehalten, die ISA, deren Anwendung in der Europäischen Union verbindlich sein soll, in einem besonderen Verfahren anzunehmen (adapti-

---

<sup>1142</sup> Vgl. hierzu auch Wolz, M. (2003), S. 2.

<sup>1143</sup> Hierzu vgl. Ruhnke, K. (1999), S. 238.

<sup>1144</sup> Vgl. hierzu *Europäisches Parlament / Europäischer Rat* (Hrsg.) (2002); Hüttemann, R. (2004), S. 203 f.; Schön, W. (2004), S. 763.

<sup>1145</sup> Siehe hierzu auch *Europäische Kommission* (Hrsg.) (2003), S. 8 f.; Hulle, K. van / Lanfermann, G. (2003), S. 1325 f.; Kirsch, H.-J. / Dohrn, M. / Wirth, J. (2002), S. 1231; Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K. (2003), S. 93. Die Dominanz nationaler Normenäquivalente bleibt hiervon unberührt.

on).<sup>1146</sup> Die deutschen Prüfungsgrundsätze behalten dabei Gültigkeit, solange die Europäische Kommission keine ISA, die für denselben Bereich gelten, angenommen und in deutscher Sprache im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht hat.<sup>1147</sup> Obwohl zum Zeitpunkt der Herausgabe dieser Richtlinienentwurf noch nicht im Amtsblatt der europäischen Union veröffentlicht wurde und sich somit noch in einem Entwicklungsprozess befand, ging das IDW davon aus, dass diese Richtlinie, ohne nennenswerte Änderungen am Inhalt, für die Zukunft zu erwarten sei. Da durch die Veröffentlichung der zu befolgenden ISA im Amtsblatt der EU diesen künftig Gesetzescharakter zukommt und sie somit für den Abschlussprüfer verbindlich werden und nach deutschen Prüfungsgrundsätzen auch für freiwillige Abschlussprüfungen anzuwenden sind, erübrige sich eine weitere Transformation von ISA in deutsche Prüfungsstandards. Das IDW beschloss daraufhin, seine Strategie zu ändern. Die ISA werden direkt übernommen. Für den Fall, dass nationale Besonderheiten bei der Anwendung der ISA zu berücksichtigen sind, wird das IDW diese als Ergänzung zu den ISA in einem IDW-Prüfungsstandard zur ISA-Ergänzung (IDW IPS) veröffentlichen. Für Regelungsgebiete, die nicht durch die ISA erfasst werden, werden auch in Zukunft deutsche Prüfungsstandards herausgegeben.<sup>1148</sup>

Inwieweit sich diese Änderungen auf die Absicht des IDW bezüglich einer Transformation von nicht auf die Abschlussprüfung bezogenen internationalen Prüfungsnormen auswirken, ist zum momentanen Zeitpunkt nicht abzuschätzen. Diesbezüglich bieten sich dem IDW zwei Möglichkeiten. Zum einen kann es aufgrund der aktuellen Entwicklungen den Ansatz der Strategie des Transformationsprozesses nicht weiterverfolgen und auch die nicht abschlussprüfungsrelevanten internationalen Prüfungsnormen, unter Berücksichtigung von nationalen Besonderheiten, übernehmen. Zum anderen kann es an der bishe-

---

<sup>1146</sup> Vgl. *Europäische Kommission* (Hrsg.) (2004), Artikel 26.

<sup>1147</sup> Hierzu vgl. den Änderungsantrag 57 des Europäischen Parlaments zum Artikel 26 Abs. 1 in *Europäisches Parlament* (Hrsg.) (2005), S. 44.

<sup>1148</sup> Als Serviceleistung für den deutschen Berufsstand wird in den IDW IPS die deutsche Übersetzung der englischen Originalfassung in synoptischer Form gegenübergestellt. Sowohl die Nummerierung, Überschrift als auch die verwendeten Textziffern des jeweiligen ISA werden für die Bezeichnung und den Aufbau eines IDW IPS übernommen. Deutsche Besonderheiten werden durch Ergänzungstextziffern hervorgehoben. Zu diesen Ausführungen siehe *IDW* (Hrsg.) (2004b), S. 622-624.

rigen Strategie festhalten und diese Normen im Rahmen eines Transformationsprozesses in deutsche Prüfungsnormen überführen.

Bezogen auf die relevanten Normen des assurance-engagement-Konzepts stellt sich die Frage, inwieweit noch nicht übernommene oder transformierte Normen der IFAC eine für den deutschen Berufsstand bindende Wirkung aufweisen. Grundsätzlich ist hierfür die gleiche Überlegung anzustellen wie zu den Verlautbarungen des IDW und auf die Verpflichtung zur gewissenhaften Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer abzustellen. Hierzu müsste es sich bei den IFAC-Normen um fachliche Regelungen im Sinne von § 4 Abs. 1 BS WP/vBP handeln. In der Literatur wird diese Auffassung durchaus vertreten<sup>1149</sup>, nicht zuletzt aufgrund der großen Bedeutung der internationalen Standards der IFAC für den deutschen Berufsstand. Diese lässt sich u.a. daran ablesen, dass die WPK und das IDW Mitglieder der IFAC sind und somit auch Einfluss auf die Erarbeitung der IFAC-Normen haben und dass eine Vielzahl dieser Normen, in Bezug auf die Abschlussprüfung, bereits in nationale Verlautbarungen des IDW transformiert wurden<sup>1150</sup> und zukünftig die ISA bei pflichtgemäßen und freiwilligen Abschlussprüfungen unmittelbar anzuwenden sind. Um eine erfolgreiche Exkulpation in einem eventuellen Schadenersatzprozess zu erlangen, erscheint es umso bedeutender, nicht transformierte IFAC-Normen anzuwenden, um sich auf diese berufen zu können.<sup>1151</sup> Grundsätzlich kommt somit den nicht transformierten Normen der IFAC eine ähnliche faktische Bindungswirkung zu wie den Verlautbarungen des IDW.<sup>1152</sup> Dabei ist nicht zu übersehen, dass im Falle einer sachgerechten Transformation von IFAC-Normen in nationale Verlautbarungen diese den Normen der IFAC vorgehen<sup>1153</sup> und man von einer Dominanz nationaler Normenäquivalente spre-

---

<sup>1149</sup> Siehe Baetge, J. / Sell, K. (1999), S. 525; Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K. (2003), S. 92; Niehus, R. J. (1992), S. 502 ff.; Hense, B. (2003), § 323 HGB Tz. 18; Ruhnke, K. (1999), S. 238.

<sup>1150</sup> Hierzu siehe Baetge, J. / Sell, K. (1999), S. 525; Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K. (2003), S. 92.

<sup>1151</sup> Vgl. hierzu Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K. (2003), S. 74; Niehus, R. J. (1992), S. 502; Ruhnke, K. (1997), S. 121 f.

<sup>1152</sup> In Anlehnung an Ruhnke, K. (2000a), S. 117. Auf europäischer Ebene werden keine separaten Prüfungsnormen entwickelt. Die Fédération des Experts Comptables Européens erkennt vielmehr die Kompetenz der IFAC als internationalen standard setter für Prüfungsnormen an. So auch Ruhnke, K. (2002b), Sp. 1844.

<sup>1153</sup> Siehe hierzu IFAC (Hrsg.) (2005b), S. 120, Tz. 3.

chen kann.<sup>1154</sup> Für Prüfungsnormen, die die Abschlussprüfung betreffen, gilt dies zumindest so lange, bis die das jeweilige Regelungsgebiet betreffenden ISA durch die Kommission der europäischen Gemeinschaft adaptiert und durch das Amtsblatt der EU veröffentlicht wurden.

Bei den US-GAAS des AICPA, den US-amerikanischen Prüfungsnormen, handelt es sich im Gegensatz zu den internationalen Prüfungsnormen der IFAC lediglich um nationale Prüfungsnormen. Weder besteht hierbei von Seiten des IDW die Verpflichtung zur Transformation dieser Normen in nationale Verlautbarungen,<sup>1155</sup> noch ist ein deutscher Wirtschaftsprüfer grundsätzlich bei der Ausübung seiner Tätigkeit dazu angehalten, den Anforderungen der Normen des AICPA zu entsprechen. Die Bindungswirkung der US-GAAS kommen jedoch dann zum Tragen, wenn ein Unternehmen geprüft werden soll, das an einer amerikanischen Börse gelistet ist oder dies anstrebt und hierdurch den Registrierungs- und Berichtspflichten der Security Exchange Commission (SEC) unterliegt. Wird die Abschlussprüfung nicht nach den US-GAAS durchgeführt, so muss der entsprechende Bestätigungsbericht zum Ausdruck bringen, dass die angewandten Normen den US-GAAS entsprechen. Ist dies nicht der Fall, so ist zusätzlich zu erklären, dass die Prüfung dennoch in Übereinstimmung mit den US-GAAS erfolgte.<sup>1156</sup> Hierüber hinaus erscheint eine etwaige Bindungswirkung fraglich. Dennoch ist grundsätzlich festzuhalten, dass die Aktivitäten des US-amerikanischen standard setters erheblichen Einfluss auf die internationale und somit auch auf die deutsche Prüfungsnormenggebung haben. *Baetge / Sell* sehen, bedingt durch zahlreiche Anlehnungen der internationalen an die US-amerikanischen Prüfungsnormen, letztere als Basis der internationalen Normen und bescheinigen ihnen daher einen indirekten Einfluss auf die deutschen Prüfungsnormen.<sup>1157</sup> In Bezug auf das Konzept der assurance services des SCAS ist hierbei zu beachten, dass es sich nicht um einen formalen Standard des AICPA handelt, da dem SCAS hierzu die Legitimation fehlt.<sup>1158</sup> Dennoch lassen die Rolle des SCAS als Wegbereiter für neue

---

<sup>1154</sup> Auch so *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 91; *Ruhnke, K.* (1999), S. 238.

<sup>1155</sup> Vgl. auch *Ruhnke, K. / Schmidt, M. / Seidel, T.* (2002), S. 139.

<sup>1156</sup> Zu diesen Ausführungen siehe *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 96.

<sup>1157</sup> Vgl. hierzu *Baetge, J. / Sell, K.* (1999), S. 524 f.

<sup>1158</sup> Vgl. Kapitel 3.2.1.2.



Prüferdienstleistungen und die Bedeutung der Ergebnisse des SCAS<sup>1159</sup> sowie die internationale Bedeutung des US-amerikanischen (Kapital-)Marktes und des AICPA<sup>1160</sup> darauf schließen, dass der materielle Stellenwert des assurance-service-Konzepts größer ist als dessen formale Bindungswirkung für den deutschen Berufsstand.<sup>1161</sup>

Grundsätzlich ist weiterhin zu bedenken, dass der Wirtschaftsprüfer bei der Erbringung einer Dienstleistung immer auch die Interessen der stakeholder zu berücksichtigen hat.<sup>1162</sup> Unter diesen Umständen kann unterstellt werden, dass im Interesse der stakeholder eine internationale Harmonisierung der Prüfungsnormen zu begrüßen sei, denn dann müssten diese lediglich Kenntnisse innerhalb eines Normenkontextes haben, unabhängig vom Standort des Unternehmens.<sup>1163</sup> Weiterhin würde die Anwendung gleicher Standards in unterschiedlichen Nationen die internationale Vergleichbarkeit der Arbeit von Wirtschaftsprüfern verbessern.<sup>1164</sup> Vor diesem Hintergrund und auf Basis der zuvor gemachten Darstellungen kommt den internationalen Normen der IFAC und somit auch dem Konzept der assurance engagements eine größere Bedeutung und Bindungswirkung zu als den nationalen Prüfungsnormen des AICPA. Ungeachtet dessen dürfte dem assurance-service-Konzept jedoch immer dann eine hohe Bedeutung zukommen, wenn eine Dienstleistung nicht den restriktiven Kriterien eines assurance engagements genügt. Grund für die These ist, wie zuvor beschrieben, die Vorreiterrolle des SCAS im Bereich der neuen Prüferdienstleistungen, die internationale Bedeutung des US-amerikanischen Kapitalmarkts und der Einfluss US-amerikanischer Prüfungsnormen auf die internationalen und somit auch deutschen Prüfungsnormen.

---

<sup>1159</sup> Hierbei sei beispielhaft auf die Zitation der Ergebnisse des SCAS in der internationalen Literatur hingewiesen. Siehe hierzu *Berndlmaier, A. F. / Klein, G. A. (1997); Coram, P. (1998); Isler, H. / Schweizer, M. (2000); Percy, J. P. (1999); Ruhnke, K. (2000b); Ruud, T. F. / Beer, M. (1998);*

<sup>1160</sup> Vgl. *Ruud, T. F. / Beer, M. (1998)*, S. 428.

<sup>1161</sup> Siehe hierzu auch *Neubeck, G. (2003)*, S. 167.

<sup>1162</sup> In Bezug auf die Verbindung zwischen Wirtschaftsprüfern und stakeholder siehe ausführlicher *Marten, K.-U. (1999)*, S. 139 f.

<sup>1163</sup> In Anlehnung an *Kirsch, H.-J. / Dohrn, M. (2001)*, S. 427.

<sup>1164</sup> Ähnlich auch *Goebel, A. / Fuchs, M. (1995)*, S. 2365; *Kirsch, H.-J. / Dohrn, M. (2001)*, S. 427.

## **4 Ausgestaltung der Übernahme der Internen Revision durch Wirtschaftsprüfer**

Wie beschrieben, handelt es sich bei der Internen Revision um eine von der Unternehmensleitung delegierte Überwachungsfunktion, deren Tätigkeitsfeld umfangreich und komplex ist. Für die weitere Auseinandersetzung und Darstellung der von Wirtschaftsprüfern angebotenen Dienstleistung Interne Revision gilt es deshalb, die Komplexität und Heterogenität angemessen zu reduzieren. Wie ausgeführt wurde, konnten aktuell diverse Tätigkeitsfelder eruiert werden, die sowohl in der Literatur als auch bei empirischen Untersuchungen als Schwerpunktaufgaben der Internen Revision genannt werden. Die folgenden Aussagen werden ihren Fokus dementsprechend auf diese Tätigkeiten richten.

Ziel dieses Kapitels ist es, zunächst den Zweck einer Ausgestaltung der Dienstleistung Interne Revision anhand von geeigneten Prüfungsnormen herauszustellen. Um eine auf Normen ausgerichtete Ausgestaltung der Dienstleistung Interne Revision beschreiben zu können, wird in diesem Kapitel ferner geklärt, in welches der beschriebenen Rahmenwerke sich die Dienstleistung Interne Revision einordnen lässt. Im Folgenden Schritt ist daraufhin zu erläutern, welche Prüfungsnormen sich für die Ausgestaltung der Dienstleistung Interne Revision eignen und angewendet werden können. Hierauf aufbauend gilt es, die entsprechende Norm darzustellen und auf die Dienstleistung Interne Revision zu übertragen.

### **4.1 Einordnung der Dienstleistung Interne Revision in das Rahmenwerk des AICPA und der IFAC**

Wie bereits ausgeführt, existieren für die Ausarbeitung neuer Dienstleistungen zwei normierende Rahmenwerke. Es wurde dargestellt, dass, trotz einer ähnlichen Intention der beiden Konzepte, im Detail doch größere Unterschiede bestehen, die insbesondere auf das mit dem jeweiligen Rahmenwerk zusammenhängende Spektrum an möglichen Wirtschaftsprüferdienstleistungen Auswirkung haben.

#### **4.1.1 Abgrenzung von nicht durch die Rahmenwerke abgedeckten Dienstleistungen**

Grundsätzlich umfassen sowohl das Rahmenwerk der assurance services als auch das der assurance engagements ein weites Spektrum an möglichen Wirtschaftsprüferdienstleistungen. Nicht hierunter fallen Beratungsdienstleistungen, die bei beiden Rahmenwerken kategorisch ausgeschlossen werden.<sup>1165</sup> Dabei werden Beratungsdienstleistungen sowohl vom AICPA als auch von der IFAC als Dienstleistungen definiert, bei der ein Wirtschaftsprüfer seine Fachkenntnisse, Ausbildung, Beobachtungen, Erfahrungen und Kenntnisse über den Beratungsprozess einbringt.<sup>1166</sup> Ziel der Beratungsdienstleistung ist die Abgabe von Empfehlungen als Problemlösungsalternativen in einem Entscheidungsprozess.

Gemäß der Definition des IIA ist die Interne Revision eine Dienstleistung, welche das Unternehmen bei der Erreichung seiner Ziele unterstützen soll. Zur Erfüllung dieser Ziele erbringt die Interne Revision prüferische und beratende Tätigkeiten.<sup>1167</sup> Die Aufgaben der Internen Revision beinhalten somit auch Leistungen, die nicht als assurance engagement oder assurance service ausgestaltet werden können. Für einen solchen Fall akzentuiert die IFAC, dass ein assurance engagement durchaus Teil eines größeren engagement sein kann, welches auch Dienstleistungen beinhaltet, die keine assurance engagements darstellen. In einem solchen Fall ist das Rahmenwerk jedoch lediglich für den Teilbereich relevant, der ein assurance engagement darstellt.<sup>1168</sup> Die beratende Leistung der Internen Revision ist somit grundsätzlich vom Regelungsbe- reich eines assurance engagement ausgeschlossen.

Eine trennscharfe Abgrenzung zwischen der prüferischen und beratenden Tätigkeit der Internen Revision ist mitunter jedoch schwierig, da insbesondere bei einer prüfungsbezogenen Beratung der prüferische Teil fließend in den bera-

---

<sup>1165</sup> Zu den assurance services siehe AICPA / SCAS (Hrsg.) (2005p), Abschnitt „Distinguishing Assurance and other Services“; bezüglich der assurance engagements siehe IFAE 12.

<sup>1166</sup> Bezüglich Beratungsdienstleistungen nach AICPA siehe CS § 100.05. Zur Definition von Beratungsleistungen nach IFAC siehe IFAE 12.

<sup>1167</sup> Siehe hierzu IIA (Hrsg.) (o.J.a).

<sup>1168</sup> So auch IFAE 13.

tenden Teil übergeht.<sup>1169</sup> Das Rahmenwerk der assurance services nimmt genau diese Problematik auf und verdeutlicht, dass eine Trennung zwischen beratender und prüferischer<sup>1170</sup> Tätigkeit unter Umständen nicht möglich oder schwierig ist. Es wird darauf verwiesen, dass ein und dasselbe Ziel durchaus durch Prüfung oder Beratung erreicht werden kann. Beispielhaft wird angeführt, dass das Ziel eines Kunden, Informationen über die Qualität des internen Steuerungs- und Überwachungssystems zu erhalten, sowohl durch einen Verbesserungsempfehlungen enthaltenden kritischen Beratungsbericht als auch durch einen Prüfungsbericht über die Effektivität des Systems erreicht werden kann. Hierbei können aufbauend auf den Ergebnissen des Prüfungsberichts auch Empfehlungen zur Beseitigung von Schwachstellen und Fehlern abgegeben werden. Diese Empfehlungen sind jedoch nicht der primäre Zweck, sondern lediglich ein Zusatznutzen. Das hinreichende Unterscheidungskriterium ist also die Intention des Auftrags. Beratungsleistungen sind darauf ausgerichtet, eine Ergebnisverbesserung zu bewirken, während assurance services und somit auch Prüfungen auf den Entscheidungsträger und die von ihm genutzten Informationen fokussiert sind.<sup>1171</sup> Der Hauptzweck der jeweiligen Dienstleistung entscheidet somit darüber, ob ein assurance service oder eine Beratungsdienstleistung vorliegt.<sup>1172</sup>

Bezogen auf die Interne Revision ist deshalb zu klären, ob ihre Funktion eher ergebnisorientiert oder auf eine Verbesserung der Informationsgrundlagen der Entscheidungsträger gerichtet ist. Ausgehend von der betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise stellt die Interne Revision eine Delegation der Überwachungsaufgabe der Unternehmensleitung dar. Überwachung wiederum wurde definiert als Tätigkeit, die dazu dient, offen zu legen, ob Zustände oder Vorgänge den Zielen oder Erwartungen entsprechen, und umfasst alle Maßnahmen, die nötig sind, um ein eventuelles Abweichen festzustellen. Die hieraus abzuleitende primäre Aufgabe der Internen Revision ist also die Prüfung. Entsprechend war und ist die Prüfung auch die fundamentale Tätigkeit der Inter-

---

<sup>1169</sup> Vgl. hierzu Gray, G. L. / Gray, M. J. (1994), S. 11; Hunecke, J. (2001a), S. 60 f.; Zünd, A. (1988), S. 11.

<sup>1170</sup> Bei der Abgrenzung wird nicht der Terminus „Prüfungsleistung“, sondern „assurance service“ verwendet. Die Prüfung stellt jedoch zweifelsfrei einen assurance service dar.

<sup>1171</sup> Vgl. zu diesen Ausführungen AICPA / SCAS (Hrsg.) (2005p), Abschnitt „Consulting Services“.

<sup>1172</sup> Vgl. hierzu Wittsiepe, R. (2002a), S. 174.

nen Revision, betrachtet man die Evolution ihres Tätigkeitsfeldes. Bedingt durch eine Veränderung der Rahmenbedingungen und Unternehmensstrukturen vergrößerte sich das Aufgabenspektrum der Internen Revision und insbesondere die Beratung kam hinzu. Dabei kann, wie gezeigt wurde, eine Trennung in prüfungsbezogene und prüfungsunabhängige Beratung vorgenommen werden.

Die Grundlage für die prüfungsbezogene Beratung ist die Prüfung. Erst wenn durch eine Prüfung Schwachstellen oder Fehler aufgedeckt werden, wird eine prüfungsbezogene Beratung legitimiert. Insofern stellt diese Tätigkeit kein Ausschlusskriterium dar, welches die Dienstleistung Interne Revision als assurance service disqualifiziert. Die prüfungsunabhängige Beratung der Internen Revision ist in den Fokus der Internen Revision gerückt, weil die Entscheidungsträger in Unternehmen aufgrund einer zunehmenden Komplexität der Strukturen und Rahmenbedingungen verstärkt auf beratende Hilfe angewiesen sind und die Interne Revision wegen ihrer zu unterstellenden Qualifikation und Kenntnisse geeignet erscheint, einen Teil dieses Beratungsbedarfs zu decken. Grundsätzlich ist diese Tätigkeit per definitionem nicht als assurance service zu behandeln. Die prüfungsunabhängige Beratung stellt jedoch keine die Funktion der Internen Revision determinierende Tätigkeit dar. Zu schließen ist dies in erster Linie daraus, dass diese Tätigkeit unter Umständen in einem konfligierenden Verhältnis zur Unabhängigkeitsanforderung der Internen Revision steht. Hierdurch wird das Ausmaß der Erbringung prüfungsunabhängiger Beratungen durch die Interne Revision eingeschränkt, und zwar in der Form, dass diese, um ihre Unabhängigkeit nicht zu gefährden, keinerlei gestaltende Maßnahmen ergreifen kann, die durchaus Ziel einer Beratungsleistung sein können. Beispielsweise dürfte die Interne Revision keinen Beratungsauftrag zur Ausgestaltung und Implementierung eines Computersystems annehmen, wenn das Ziel eines solchen Auftrages in erster Linie gestaltende Aspekte beinhaltet.<sup>1173</sup> Denn die Prüfung der Ausgestaltung derartiger Systeme ist eine Hauptaufgabe der Internen Revision. Die Prüfung eines selbst gestalteten Systems würde somit zu einer Selbstprüfung führen und die geforderte Unabhängigkeit der Internen Revision wäre nicht mehr gewährleistet. Unterstützt wird

---

<sup>1173</sup> In Anlehnung an AICPA / SCAS (Hrsg.) (2005p), Abschnitt "Consulting Services".

diese Aussage weiterhin durch die bereits erwähnte Studie von *Hunecke*, die ergab, dass Unternehmensleitungen zu einem deutlich geringeren Anteil prüfungsunabhängige Beratung von der Internen Revision erwarten als prüfungsabhängige Beratung und dass der geschätzte Aufwandsanteil der prüfungsunabhängigen Beratung am gesamten Arbeitsumfang der Internen Revision ebenfalls nur einen sehr geringen Teil einnimmt.<sup>1174</sup> Außerdem kann bei einer prüfungsunabhängigen Beratung die Grenze zur Prüfung eindeutiger festgestellt werden. Zusammenfassend lässt sich deshalb annehmen, dass die Dienstleistung Interne Revision in Gänze durchaus als assurance service zu klassifizieren ist, da ihr Hauptzweck eindeutig auf eine Verbesserung der Informationsverhältnisse des Nutzers abzielt.

Für die Eignung der Dienstleistung Interne Revision im Hinblick auf die Anwendbarkeit der beiden Rahmenwerke kann deshalb zweierlei festgehalten werden. Für die grundsätzliche Eignung zur Ausgestaltung als assurance engagement darf sowohl die prüfungsbezogene als auch die prüfungsunabhängige Beratung nicht in die Betrachtung mit einbezogen werden. Im Hinblick auf die Anwendbarkeit des assurance-services-Rahmenwerk ist insbesondere die prüfungsunabhängige Beratung grundsätzlich auszuschließen. Eine prüfungsbezogene Beratung kann jedoch unter Umständen integraler Bestandteil des assurance service Interne Revision sein, da die Intention dieser Dienstleistung auf die prüferischen Aspekte ausgerichtet ist und somit die Hauptleistung darstellt.

Es bleibt somit noch zu klären, ob die auf die prüferische Tätigkeit reduzierte Dienstleistung Interne Revision ein assurance engagement und/oder assurance service darstellt.

#### **4.1.2 Beurteilung der Dienstleistung Interne Revision als assurance engagement nach IFAC**

Gemäß der Definition von assurance engagements handelt es sich hierbei um Dienstleistungen, bei denen durch das Urteil eines practitioners das Vertrauen der intended user in das Ergebnis einer Beurteilung eines zu behandelnden

---

<sup>1174</sup> Siehe *Hunecke, J.* (2001a), S. 103-105 und S. 109-111 sowie Kapitel 2.2.5.2.

Gegenstands anhand von Kriterien erhöht werden soll.<sup>1175</sup>

Wie gezeigt, ist das breite Tätigkeitsspektrum der Internen Revision um die beratenden Leistungen zu reduzieren, um eine prinzipielle Eignung der Dienstleistung Interne Revision als assurance engagement zu gewährleisten. Wenn die Dienstleistung Interne Revision auf die prüferischen Tätigkeiten beschränkt wird, kann, da Prüfungen grundsätzlich die Definition des Rahmenwerkes erfüllen, somit auch die Dienstleistung Interne Revision als die Definition eines assurance engagement erfüllende Tätigkeit betrachtet werden.

Neben der Definition konstituiert das Rahmenwerk jedoch weitere Kriterien, die erfüllt sein müssen, damit von einem assurance engagement gesprochen werden kann. Wie gezeigt, gehört hierzu eine Drei-Parteien-Beziehung, ein angemessener zu behandelnder Gegenstand, geeignete Kriterien, ausreichend geeignete Prüfungsnachweise und ein assurance-Bericht.<sup>1176</sup>

Die Drei-Parteien-Beziehung ist gekennzeichnet durch das Vorhandensein eines practitioner, eines Nutzers und einer verantwortlichen Partei. Die Dienstleistung Interne Revision soll im vorliegenden Fall durch einen Angehörigen des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer durchgeführt werden. Wirtschaftsprüfer sind Pflichtmitglieder der WPK und die WPK wiederum ist Mitglied der IFAC. Damit handelt es sich bei deutschen Wirtschaftsprüfern um professional accountants im Sinne der IFAC. Weiterhin ist davon auszugehen, dass der Wirtschaftsprüfer, der für die Dienstleistung Interne Revision in Frage kommt, seine Dienste der Öffentlichkeit anbietet. Ausgehend von der Definition eines practitioner, der einen professional accountant in public practice darstellt, kann somit festgehalten werden, dass die Voraussetzung des Vorhandenseins eines practitioner erfüllt ist.<sup>1177</sup>

Bei dem Nutzer handelt es sich gemäß dem Rahmenwerk um eine Person oder Personengruppe, für die der practitioner den assurance-Bericht erstellt; und für den gemäß der Definition das Vertrauen in die Sollkonformität eines zu behandelnden Gegenstands durch das im Bericht enthaltene Urteil erhöht werden soll. Im Hinblick auf die Interne Revision ist deshalb als Nutzer die Un-

---

<sup>1175</sup> Vgl. auch IFAE 7.

<sup>1176</sup> Siehe IFAE 20.

<sup>1177</sup> Zur Definition des practitioners siehe Fußnote 1074.

ternehmensleitung zu nennen. Dies deshalb, weil die Interne Revision ein Überwachungsinstrument der Unternehmensleitung darstellt. Die Unternehmensleitung ist zur angemessenen Wahrnehmung ihrer Aufgaben darauf angewiesen, dass die von ihr eingeleiteten Maßnahmen zur Unternehmenszielerreichung überwacht werden, um bei Abweichungen gegensteuernde Maßnahmen zu ergreifen.<sup>1178</sup> Durch die Übernahme dieser Funktion durch einen externen Wirtschaftsprüfer wird dieser Umstand nicht aufgehoben.

Bei der verantwortlichen Partei handelt es sich um eine Person oder Personengruppe, die im Falle eines direct reporting engagement für den zu behandelnden Gegenstand und im Falle eines assertion based engagement für die Erklärung über einen zu behandelnden Gegenstand verantwortlich ist; wobei bei einem assertion based engagement die hierfür verantwortliche Partei nicht auch verantwortlich für den zu behandelnden Gegenstand sein muss. Die Verantwortlichkeit für die Interne Revision als auch für die ihren prüferischen Tätigkeiten zugrunde liegenden Sachverhalte trägt ebenfalls die Unternehmensleitung. Daher lässt sich die prüferische Tätigkeit der Internen Revision grundsätzlich als direct reporting charakterisieren.<sup>1179</sup>

Somit sind Nutzer und verantwortliche Partei identisch, wodurch die Anwendungsvoraussetzungen eines assurance engagement nicht erfüllt sind.<sup>1180</sup> Damit dennoch die Bedingungen eines assurance engagement erfüllt werden, bedarf es der Identifizierung mindestens eines weiteren Nutzers oder aber einer von der Unternehmensleitung abweichenden verantwortlichen Partei.

Als weitere Nutzer im Kontext der Dienstleistung Interne Revision käme der Aufsichtsrat als Überwachungsorgan der Unternehmensleitung in Betracht. Dementsprechend müsste der Aufsichtsrat als weiterer Berichtsadressat identifizierbar sein. Die Ergebnisse der Internen Revision sind jedoch ausschließlich für die Unternehmensleitung bestimmt, in deren Auftrag sie auch ihre Tä-

---

<sup>1178</sup> Siehe hierzu insbesondere Kapitel 2.2.2.1.

<sup>1179</sup> Mitunter kommen auch Prüfungen vor, die sich als assertion based engagement beschreiben lassen. Beispielsweise ist dies der Fall, wenn eine Konzernrevision die Prüfung von Jahresabschlüssen nicht prüfungspflichtiger Tochtergesellschaften übernimmt. So auch *Heinhold, M. / Wotschofsky, S.* (2002), Sp. 1219. Dies kann jedoch nicht als Regelfall herausgestellt werden.

<sup>1180</sup> Siehe IFAE 27.



tigkeiten erfüllt.<sup>1181</sup> Es wurde jedoch gezeigt, dass die gesetzlichen Rahmenbedingungen es zulassen, dass der Aufsichtsrat Einblicke in die Arbeitsergebnisse der Internen Revision verlangen kann. Dies ist jedoch nur über die Unternehmensleitung möglich und geschieht aus dem Grund, damit der Aufsichtsrat seiner Pflicht zur Überwachung der Unternehmensleitung nachkommen kann. Das grundsätzliche Ziel des hieraus abzuleitenden Informationsnutzens für den Aufsichtsrat ist somit nicht die Erkenntnis über die Abweichung eines zu behandelnden Gegenstandes von einem Sollmaßstab. Stattdessen lassen die sich insbesondere aus den von der Unternehmensleitung auf Basis der Ergebnisse der Internen Revision getroffenen Maßnahmen Rückschlüsse auf eventuelle Verletzungen der Sorgfaltspflicht der Unternehmensleitung zu. Mit anderen Worten hat der Aufsichtsrat zu prüfen, ob die Unternehmensleitung ihrer Verpflichtung zur Einrichtung einer Internen Revision nachgekommen ist und ob die Ergebnisse der Internen Revision von der Unternehmensleitung berücksichtigt wurden. Das Ziel eines assurance engagement ist jedoch, durch das Urteil des practitioner das Vertrauen der Nutzer in die Beurteilung oder Messung eines zu behandelnden Gegenstands anhand geeigneter Kriterien zu verbessern. Insofern kann der Aufsichtsrat für diese Dienstleistung nicht als Nutzer im Kontext des assurance-engagement-Rahmenwerks bezeichnet werden.

Bezüglich der Identifizierung einer anderen verantwortlichen Partei als der Unternehmensleitung weist das Rahmenwerk darauf hin, dass die Identifizierung der verantwortlichen Partei einer Berücksichtigung der spezifischen Umstände des engagement bedarf und sich hieraus mitunter Unterschiede zur traditionellen Abgrenzung der Verantwortlichkeiten ergeben können. Beispielhaft wird darauf verwiesen, dass die Unternehmensleitung einen practitioner beauftragt, ein assurance engagement für einen einzelnen Aspekt der Aktivitäten des Unternehmens durchzuführen, der in den unmittelbaren Verantwortungsbereich einer Person oder Personengruppe fällt, die einer der Unternehmensleitung nachgelagerten Hierarchieebene angehört, für den die Unternehmensleitung jedoch letztendlich die Verantwortung trägt.<sup>1182</sup> In diesem spezifischen Kontext wäre diese unmittelbar verantwortliche Person oder Personengruppe auch die

---

<sup>1181</sup> Siehe *Theisen, M. R.* (2002), S. 153.

<sup>1182</sup> Siehe IFAE 22.

verantwortliche Partei. Aus der Formulierung wird jedoch ersichtlich, dass diese Konstellation an Prämissen geknüpft ist, die bedingen, dass die juristisch eigentlich nicht delegierbare Verantwortlichkeit der Unternehmensleitung für die Aktivitäten des Unternehmens<sup>1183</sup> im Rahmen eines assurance engagement ausnahmsweise einmal unter Umständen anders zuzuordnen ist. Der primäre Aspekt hierbei ist, dass durch ein solches assurance engagement keine Außenwirkung erreicht wird. Das bedeutet, dass das Ergebnis des assurance engagement lediglich im Innenverhältnis des Unternehmens und somit für die Unternehmensleitung als Nutzer eine vertrauenssteigernde Wirkung entfaltet. Auch im Rahmen einer Dienstleistung Interne Revision ist dies der Fall, da die Leistungserbringung grundsätzlich für die Unternehmensleitung erfolgt und somit unmittelbar lediglich eine unternehmensinterne Wirkung entfaltet. Als weitere Prämisse ist herauszustellen, dass sich das engagement lediglich auf einen einzelnen Aspekt der Aktivitäten des Unternehmens beziehen darf. Bezüglich der Dienstleistung Interne Revision kann dies jedoch nicht unterstellt werden, da sich deren prüferische Tätigkeiten auf das gesamte Unternehmen und dessen Aktivitäten erstrecken. Hierbei kann präsumiert werden, dass keine der Unternehmensleitung nachgelagerte Hierarchieebene existiert, die die unternehmensinterne Verantwortung für einen derart umfassenden Bereich trägt. Bezüglich der Dienstleistung Interne Revision ist somit die Unternehmensleitung als verantwortliche Partei für den zu behandelnden Gegenstand zu nennen.<sup>1184</sup>

Da die genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen, damit bei einem engagement von einem assurance engagement gesprochen werden kann, ist aus der vorstehenden Argumentation zu schließen, dass die Dienst-

---

<sup>1183</sup> Gemäß § 76 Abs. 1 AktG obliegt die eigenverantwortliche Vertretung des Unternehmens dem Vorstand. In ähnlicher Weise gilt dies auch für die Geschäftsführer einer GmbH, gemäß § 35 Abs. 1 i.V.m. § 43 Abs. 1 und 2 GmbHG. So auch *Scharpf, P.* (1997), S. 738.

<sup>1184</sup> Diese Ausführungen lassen aber auch den Schluss zu, dass, wenn im Rahmen eines partiellen Outsourcing lediglich ein Teilaspekt geprüft werden soll, für den eine unmittelbar verantwortliche Partei neben der auftraggebenden Unternehmensleitung identifizierbar ist, eine Ausgestaltung dieser Tätigkeit nach den bisher gemachten Ausführungen möglich erscheint. Beispielsweise wäre die Übernahme von Aufgaben einer Konzernrevision im Hinblick auf die Prüfung einer Tochtergesellschaft, bei der die jeweilige Unternehmensleitung der Tochtergesellschaft als verantwortliche Partei identifiziert werden kann, ein solcher Sachverhalt. Da auf diese Spezialsituationen im Rahmen dieser Arbeit aber nicht eingegangen werden kann, findet eine weitere Untersuchung der Eignung zur Ausgestaltung solcher Tätigkeiten als assurance engagement nicht statt.

leistung Interne Revision, auch wenn sie auf ihre prüferische Tätigkeit reduziert wird, kein assurance engagement darstellt.

#### **4.1.3 Beurteilung der Dienstleistung Interne Revision als assurance service nach AICPA**

Gemäß der Definition des AICPA sind assurance services unabhängige professionelle Dienstleistungen zur Verbesserung der Qualität von Informationen oder deren Kontext für Entscheidungsträger.<sup>1185</sup> Herausgearbeitet wurde diesbezüglich, dass die konstituierenden Merkmale eines assurance services die Unabhängigkeit, das Vorliegen einer professionellen Dienstleistung mit dem Ziel der Verbesserung von Qualität oder Kontext von Informationen und das Vorhandensein eines Entscheidungsträgers sind.<sup>1186</sup>

Die Unabhängigkeit im Rahmen eines assurance service ist dann gewährleistet, wenn der Dienstleister frei von wirtschaftlichen oder physischen Interessenslagen ist, die zu einem unakzeptablen Risiko der Befangenheit in Bezug auf die Qualität oder den Kontext von Informationen führen könnten. Diese Voraussetzung darf als erfüllt betrachtet werden, da bei der betrachteten Dienstleistung der Wirtschaftsprüfer als Dienstleister aufgrund der Berufsgrundsätze und -pflichten ebenfalls dazu angehalten ist, keinerlei Aufträge anzunehmen, bei denen seine wirtschaftliche und persönliche Unabhängigkeit nicht gegeben und somit seine berufliche Entscheidungsfreiheit beeinträchtigt wäre.<sup>1187</sup> Dies wird konkretisiert durch das Verbot der Durchführung von Tätigkeiten, bei denen die Besorgnis der Befangenheit besteht.<sup>1188</sup> Beispielhaft wird im Rahmenwerk der assurance services angeführt, dass die Besorgnis der Befangenheit auch dann gegeben ist, wenn verwandtschaftliche Beziehungen oder kapitalmäßige Verbindungen zum Auftraggeber oder dem zu beurteilenden Gegenstand bestehen.<sup>1189</sup>

Weiterhin gilt es zu beurteilen, ob eine professionelle Dienstleistung vorliegt. Wie verdeutlicht wurde, ist durch den Zusatz der professionellen Dienstleis-

---

<sup>1185</sup> Hierzu siehe *AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005p), Abschnitt "Definition of Assurance Services".

<sup>1186</sup> Siehe hierzu Kapitel 3.2.2, auf das sich auch die nachfolgenden Aussagen stützen.

<sup>1187</sup> Vgl. § 2 Abs. 1 BS WP/vBP.

<sup>1188</sup> Siehe § 21 Satz 2 BS WP/vBP.

<sup>1189</sup> Hierzu vgl. §§ 23 und 24 BS WP/vBP.

tung in der Definition eines assurance service ein Angehöriger des amerikanischen Berufsstands der Wirtschaftsprüfer verpflichtet, die Regel 201 des AICPA code of professional conduct zu beachten. Der zufolge darf ein Dienstleister nur solche Aufträge annehmen, bei denen er annehmen kann, dass er sie mit professioneller Kompetenz durchführen und beenden kann.<sup>1190</sup> Die Auftragsannahme impliziert, dass der Dienstleister über die notwendige Kompetenz verfügt, um den entsprechenden Auftrag in Übereinstimmung mit den relevanten Standards durchzuführen, und dass er sein Wissen und seine Fähigkeiten mit der erforderlichen Sorgfalt und Gewissenhaftigkeit anwendet. Damit nicht verbunden ist eine Übernahme der Verantwortlichkeit für die Unfehlbarkeit seines Wissens oder Urteils. Die Kompetenz zur Durchführung der professionellen Dienstleistung umfasst sowohl die fachspezifische Qualifikation des Dienstleisters und des von ihm eingesetzten Personals als auch die Fähigkeit, die Qualität der durchzuführenden Arbeiten zu überwachen und zu bewerten. Die Kompetenz bezieht sich auf Kenntnisse der Normen des Berufs, der Techniken und des technischen Gegenstands sowie auf die Fähigkeit einer vernünftigen Beurteilung in der Anwendung dieser Kenntnisse im Rahmen einer professionellen Dienstleistung. Die Kenntnisse, die notwendig sind, um die Dienstleistung in Übereinstimmung mit den relevanten Standards zu erbringen, müssen bereits vor der Leistungserbringung vorhanden sein. Mitunter können jedoch zusätzliche Nachforschungen oder Beratungen mit anderen während der Leistungserbringung notwendig sein. Dieser Umstand stellt gewöhnlich noch keinen Mangel an der geforderten Kompetenz dar, sondern ist ein normaler Bestandteil von professionellen Dienstleistungen. Wenn der Dienstleister jedoch der Ansicht ist, dass er die erforderliche professionelle Kompetenz nicht erbringen kann, hat er den Auftrag zu versagen.<sup>1191</sup>

Neben der professionellen Kompetenz hat der Dienstleister weiterhin eine professionelle Sorgfalt bei der Erbringung einer professionellen Dienstleistung zu beachten. Auch hat er die Leistungserbringung angemessen zu planen und zu überwachen und zu beachten, dass er als angemessene Grundlage für sein Urteil oder seine Empfehlungen genügend relevante Daten sammeln muss.<sup>1192</sup>

---

<sup>1190</sup> Siehe ET Section 201.01 Letter A.

<sup>1191</sup> Diese Ausführungen beziehen sich auf ET Section 201.02.

<sup>1192</sup> Siehe ET Section 201.01 Letter B-D.

Deutsche Wirtschaftsprüfer sind nicht verpflichtet, den AICPA code of professional conduct einzuhalten. Dennoch unterliegen sie mit den deutschen Berufsgrundsätzen und -pflichten Regelungen, denen in Bezug auf eine professionelle Dienstleistung nach Regel 201 des AICPA code of professional conduct ein ähnlicher Inhalt inhärent ist. Aufgrund der Verpflichtung zur gewissenhaften Berufsausübung sind auch deutsche Wirtschaftsprüfer dazu verpflichtet, vor der Auftragsannahme zu prüfen, ob sie über eine für die jeweilige Tätigkeit erforderliche Sachkunde verfügen<sup>1193</sup>, und haben sich über die geltenden Bestimmungen für ihre Berufsausübung zu informieren sowie diese und auch fachliche Regeln zu beachten.<sup>1194</sup> Weiterhin haben Wirtschaftsprüfer damit die übernommenen und erwarteten Aufträge entsprechend den Berufsgrundsätzen ordnungsgemäß durchgeführt und zeitgerecht abgeschlossen werden können, durch eine sachgerechte Gesamtplanung aller Aufträge die Voraussetzungen hierfür zu schaffen.<sup>1195</sup> Dabei sind sie auch dazu verpflichtet, für den Fall, dass Umstände während der Durchführung des Auftrags eintreten, die bei vorheriger Kenntnis zu einer Ablehnung des Auftrags hätten führen müssen, das Auftragsverhältnis zu beenden.<sup>1196</sup> Ebenfalls muss der Wirtschaftsprüfer in der Lage sein, die Tätigkeiten seiner Mitarbeiter zu überblicken und zu beurteilen, damit er sich eine auf Kenntnisse beruhende, eigene Überzeugung bilden kann.<sup>1197</sup> Das bedeutet, dass die Mitarbeiter eines Auftrags mit besonderer Sorgfalt auszuwählen sind und ihre Arbeit angemessen zu überwachen ist.<sup>1198</sup> Ebenfalls nicht ausgeschlossen wird die Möglichkeit, dass der Wirtschaftsprüfer unter Umständen auf die Fähigkeiten von Spezialisten für Sachgebiete zurückgreift, in denen seine fachliche Qualifikation nicht umfänglich genug ist. Dabei ist jedoch stets die Einhaltung der Eigenverantwortlichkeit zu beachten.<sup>1199</sup>

Die von der Regel 201 geforderte Sorgfaltspflicht findet sich ebenfalls in den Berufsgrundsätzen und -pflichten wieder.<sup>1200</sup> Auch wird in diesen, insbesondere

---

<sup>1193</sup> Vgl. auch § 4 Abs. 2 BS WP/vBP.

<sup>1194</sup> Vgl. hierzu § 4 Abs. 1 Satz 1 BS WP/vBP.

<sup>1195</sup> Auch so § 4 Abs. 3 BS WP/vBP.

<sup>1196</sup> Hierzu § 4 Abs. 4 BS WP/vBP.

<sup>1197</sup> Siehe § 12 BS WP/vBP.

<sup>1198</sup> Hierzu siehe die Erläuterungen zum § 12 BS WP/vBP bei *WPK* (Hrsg.) (2005), S. 28.

<sup>1199</sup> Zur Eigenverantwortlichkeit siehe § 11 BS WP/vBP.

<sup>1200</sup> Siehe § 1 Abs. 1 Satz 2 BS WP/vBP.

für Prüfungsaufträge, nochmals die Bedeutung einer angemessenen Planung, Koordination der Mitarbeiter sowie nachgelagerten Überwachung hervorgehoben.<sup>1201</sup> Im Gegensatz zur Regel 201 des AICPA code of conduct ist in den Berufsgrundsätzen und -pflichten keine explizite Nennung der Notwendigkeit der Sammlung von ausreichend relevanten Daten als Grundlage für die Urteilsbildung oder die Abgabe von Empfehlungen enthalten. Jedoch erscheint dies im Kontext der bestehenden Berufsgrundsätze und -pflichten auch nicht notwendig. Zur Erlangung eines Urteils mit hinreichender Urteilssicherheit ist es unumgänglich, ausreichende Nachweise zu erlangen, die dieses Urteil stützen.<sup>1202</sup>

Dass Wirtschaftsprüfer über eine ausreichende Kompetenz zur Übernahme der Dienstleistung Interne Revision verfügen, wurde bereits dargestellt.<sup>1203</sup> Für die anderen Kriterien kann ebenfalls auf die von Wirtschaftsprüfern einzuhaltenden Berufsgrundsätze und -pflichten abgestellt werden. Auch wenn diese lediglich im Rahmen der Kenntnis der genauen Umstände des jeweiligen Auftrags zu beurteilen sind, so kann allgemein davon ausgegangen werden, dass, wenn ein Wirtschaftsprüfer den Auftrag übernimmt, diese auch eingehalten werden.

Als weiteres konstituierendes Merkmal eines assurance services ist die Intention einer solchen Dienstleistung zu nennen. Demnach ist es das Ziel, die Qualität oder den Kontext von Informationen zu verbessern. Dass die Interne Revision Dienstleistungen erbringt, welche darauf ausgerichtet sind, dieses Ziel zu erfüllen, lässt sich daraus ersehen, dass das IIA den vom AICPA definierten Begriff „assurance service“ in die Definition der von einer Internen Revision zu erbringenden Tätigkeiten aufgenommen hat. Gegenstand dieser Untersuchung ist jedoch nicht, inwieweit die Interne Revision assurance services erbringt, sondern ob die Übernahme der Internen Revision durch einen Wirtschaftsprüfer einen assurance service darstellt. Insofern muss durch die Übernahme dieser Funktion eine Verbesserung der Qualität oder des Kontextes von Informationen erreicht werden. Wie in Kapitel 2.3 herausgearbeitet wurde,

---

<sup>1201</sup> Siehe insbesondere die §§ 24a, 24b und 39 BS WP/vBP.

<sup>1202</sup> Siehe hierzu in Bezug auf die Jahresabschlussprüfung Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K. (2003), S. 202.

<sup>1203</sup> Siehe Kapitel 2.3.2.1.

erscheint eine Auslagerung der Internen Revision in erster Linie dann vorteilhaft, wenn durch eine vollständige oder partielle Auslagerung bestehende Defizite in der bisherigen Wahrnehmung dieser Funktion behoben werden können. Unter Berücksichtigung des dem assurance-service-Rahmenwerk zugrunde liegenden rationalen Entscheidungsmodells, wonach eine Verbesserung der Informationsgrundlage zu einer Verbesserung von Entscheidungen führt, kann deshalb unterstellt werden, dass durch eine solche Behebung der Defizite ebenfalls eine Verbesserung der entscheidungsrelevanten Informationsgenerierung bedingt wird. Demnach erscheint das Ziel eines assurance services unter den beschriebenen Prämissen durch die Dienstleistung Interne Revision erreicht zu werden.

Als letztes Merkmal gilt es, das Vorhandensein von Entscheidungsträgern zu untersuchen. Entscheidungsträger werden hierbei definiert als Personen, für die ein assurance service eine nutzenstiftende Wirkung im Hinblick auf die von ihnen zu treffenden Entscheidungen haben soll. Als primärer Entscheidungsträger ist hierbei die Unternehmensleitung zu nennen.<sup>1204</sup> Im Gegensatz zum Rahmenwerk der IFAC ist die Definition des Entscheidungsträgers im Vergleich zum intended user weniger restriktiv und umfasst somit einen größeren Kreis an potentiellen Nutzern der Dienstleistung. Das IFAC-Rahmenwerk beschränkt die nutzenstiftende Wirkung eines assurance engagement für den intended user auf die durch das Urteil eines practitioner herbeigeführte Verbesserung des Vertrauens in die Beurteilung eines zu behandelnden Gegenstands anhand geeigneter Kriterien. Intended user sind demnach lediglich solche Personen, für die eine solche vertrauenssteigernde Maßnahme relevant ist. Im Gegensatz dazu spezifiziert das Rahmenwerk der assurance services lediglich, dass die Entscheidungsgrundlage von Entscheidungsträgern verbessert werden soll. Demnach ist jede Person grundsätzlich ein Entscheidungsträger im Sinne dieses Rahmenwerks, für den durch einen assurance service die Entscheidungsgrundlage verbessert und somit die Entscheidungsqualität erhöht wird. Unter Bezugnahme auf die beschriebene mögliche Beziehung zwischen Aufsichtsrat und Interner Revision und den hierdurch bewirkten potenziellen Nutzen für den Aufsichtsrat kann somit auch dieser, neben der Un-

---

<sup>1204</sup> Auf die Gründe hierfür wurde bereits an anderen Stellen vielfach eingegangen.

ternehmensleitung, als weiterer Entscheidungsträger im Kontext eines assurance service Interne Revision identifiziert werden.<sup>1205</sup>

Da die aus der Definition der assurance services abgeleiteten konstituierenden Merkmale durch eine auf die prüferische Leistung reduzierte Dienstleistung Interne Revision erfüllt werden, kann somit festgehalten werden, dass es sich bei der Übernahme der Internen Revision durch einen deutschen Wirtschaftsprüfer um ein assurance service handelt. Ferner wurde gezeigt, dass die prüfungsbezogene Beratung durchaus integraler Bestandteil dieser Dienstleistung sein kann, ohne dass es sich bei einer solchen Dienstleistung nicht mehr um ein assurance service handelt. Dies jedoch aus dem Grund, weil die prüfungsbezogene Beratung lediglich eine Zusatzleistung darstellt, die im Anschluss an den eigentlichen assurance service erbracht wird. Die Hauptleistung stellt demnach die prüferische Tätigkeit dar. Deshalb wird im weiteren Verlauf die beratende Tätigkeit ausgeklammert und der Fokus dieser Arbeit auf die prüferische Tätigkeit der Internen Revision gerichtet.

#### **4.2 Selektion einer geeigneten anzuwendenden Norm im Hinblick auf die Ausgestaltung der Dienstleistung Interne Revision**

Bei der Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen seiner Berufsausübung ist der Wirtschaftsprüfer an das Gesetz gebunden. Er hat sich über die für seine Berufsausübung geltenden Bestimmungen zu unterrichten und diese sowie fachliche Regeln zu beachten.<sup>1206</sup> Wie dargestellt, kann die Dienstleistung Interne Revision als assurance service, jedoch nicht als assurance engagement charakterisiert werden. Für die Ausgestaltung dieser Dienstleistung muss jedoch berücksichtigt werden, dass sowohl das Rahmenwerk der assurance services als auch die beruflichen Standards des AICPA grundsätzlich keine bindende Wirkung für einen deutschen Wirtschaftsprüfer haben. Zu den für den deutschen Berufsstand der Wirtschaftsprüfer maßgebenden Normen zählen die von der WPK und dem IDW sowie die von der IFAC herausgegebenen

---

<sup>1205</sup> Da lediglich aufgezeigt werden soll, dass die Voraussetzungen eines assurance service bei der Dienstleistung Interne Revision erfüllt werden und die Voraussetzung der Existenz von Entscheidungsträgern bereits beim Vorhandensein eines Entscheidungsträgers erfüllt ist, soll keine Identifizierung weiterer potenzieller Entscheidungsträger erfolgen.

<sup>1206</sup> Siehe § 4 Abs. 1 Satz 1 BS WP/vBP.



Normen.<sup>1207</sup>

Zunächst gilt es zu überprüfen, ob eine geeignete fachtechnische Norm existiert, anhand derer die Dienstleistung Interne Revision ausgestaltet werden kann. Primär ist zu betrachten, ob das vom IDW etablierte Normensystem einen geeigneten Standard aufweist. Die fachtechnischen Normen sind in den vom IDW herausgegebenen Prüfungsstandards und den diese ergänzenden Prüfungshinweisen zu finden.<sup>1208</sup> Primär beziehen sich die fachtechnischen Normen auf die Prüfung des Jahresabschlusses. Relevant sind hierbei die Prüfungsstandards der Normengruppe 200-799. Daneben werden in der Normengruppe 800-999 reviews sowie weitere Berichterstattungsdienstleistungen behandelt. Zu letztgenannten gehören:

- Empfehlungen zur Prüfung eingetretener oder drohender Zahlungsunfähigkeit bei Unternehmen (IDW PS 800).
- Grundsätze ordnungsgemäßer Durchführung von Umweltberichterstattungen (IDW PS 820).
- Erteilung und Verwendung von Softwarebescheinigungen (IDW PS 880).
- Die Durchführung von Web-Trust Prüfungen (IDW PS 890).<sup>1209</sup>

Weder die Standards zur Jahresabschlussprüfung noch zum review noch die aufgezählten weiteren Berichterstattungsdienstleistungen erscheinen geeignet als Grundlage für die Ausgestaltung einer Dienstleistung Interne Revision, weil sie eine limitierende, von dieser Dienstleistung abweichende Zielsetzung verfolgen.

Wie bereits in Kapitel 3.5 ausgeführt, ist für den Fall, dass vom IDW keine geeigneten fachtechnischen Normen existieren, zu überprüfen, ob die IFAC darüber hinaus Standards herausgegeben hat, die bei einer bestimmten Dienstleistung angewendet werden können. Diese hätten dann eine ähnliche faktische Bindungswirkung wie die Verlautbarungen des IDW.<sup>1210</sup>

---

<sup>1207</sup> Hierzu siehe Kapitel 3.5.

<sup>1208</sup> Siehe hierzu *Ruhnke, K.* (2002b), Sp. 1844.

<sup>1209</sup> Siehe hierzu *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 84-87.

<sup>1210</sup> Vgl. hierzu Kapitel 3.5.

Wie gezeigt wurde, erfüllt die Dienstleistung Interne Revision jedoch nicht die im IFAE genannten Voraussetzungen eines assurance engagement. Insofern erscheint die Anwendung dieser Norm als Grundlage nicht geeignet. Entsprechend untersagt dieser Prüfungsstandard die Vereinbarung einer Dienstleistung auf dessen Basis, wenn die genannten Voraussetzungen nicht kumulativ erfüllt werden.<sup>1211</sup> Es gilt deshalb zu betrachten, ob darüber hinaus weitere Standards existieren, die eventuell als geeignet erscheinen. Neben den genannten hat die IFAC Standards für den Prüfungsdienstleistungen verwandte Dienstleistungen erarbeitet. Hierzu zählen die compilation services und die agreed-upon procedures.

Die compilation services sind kodifiziert im ISRS 4410. Sie umfassen Dienstleistungen, die von einem Wirtschaftsprüfer erbracht werden, bei denen er sein Wissen dazu einsetzt, um Abschlussinformationen zu sammeln, zu klassifizieren und zusammenzufassen, welche in der Regel die Basis für die Erstellung des Jahresabschlusses sind.<sup>1212</sup>

Bei den in ISRS 4400 kodifizierten agreed-upon procedures handelt es sich um mit dem Kunden frei vereinbarte prüfungsnahe Dienstleistungen.<sup>1213</sup> Da die Dienstleistung Interne Revision, so wie sie in dieser Arbeit beschrieben wurde, im Wesentlichen vielfältige prüferische Tätigkeiten zu erbringen hat, deren Umfang hauptsächlich von den spezifischen Umständen im Unternehmen und dem Risikobewusstsein der Unternehmensleitung abhängt, erscheinen die agreed-upon procedures grundsätzlich geeignet, eine mandantenindividuelle Gestaltung dieser Dienstleistung zu ermöglichen.

Der Standard zur Reglementierung der agreed-upon procedures ist jedoch recht allgemein gehalten und weist wenig detaillierte Erläuterungen und Verfahrensanweisungen auf. Ein Umstand, der durchaus Probleme beinhalten kann. So sieht *Schade* in einer unzureichenden Konkretisierung einer Prüfungsnorm den Hauptgrund für prüferische Pflichtverletzungen.<sup>1214</sup>

Gegenüber den agreed-upon procedures der IFAC sind die des AICPA weit-

---

<sup>1211</sup> Vgl. IFAE 18.

<sup>1212</sup> Siehe ISRS 4410.3 f.

<sup>1213</sup> Auch so *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 101.

<sup>1214</sup> Siehe hierzu *Schade, G.* (1982), S. 90. Ähnlicher Auffassung ist auch *Biener*, der einen hohen Konkretisierungsgrad als Voraussetzung für eine durchgehend gleichwertige Prüfung auf hohem Niveau ansieht. Vgl. *Biener, H.* (1997), S. 645.

gehender in ihren Erläuterungen. Die Normen des AICPA entfalten jedoch keinerlei formelle Bindungswirkung für deutsche Wirtschaftsprüfer. Dagegen kann jedoch die materielle Bedeutung, welche aus den zahlreichen Einflüssen der prüfungsbezogenen Regelungen des AICPA auf die internationalen Prüfungsnormen abgeleitet werden kann, nicht vernachlässigt werden. Da sowohl den agreed-upon procedures der IFAC als auch der AICPA, wie gezeigt wird, eine nahezu identische Zielsetzung und Definition zugrunde liegt, wird im Folgenden auch auf die Unterschiede dieser beiden Standards eingegangen. Dabei werden die detaillierteren Ausführungen der AICPA-Norm im Rahmen dieser Arbeit als Interpretationshilfe verwendet, um die Konkretisierungslücken der agreed-upon procedures der IFAC zu schließen.

Ferner ist nicht ausgeschlossen, dass bei der Erbringung einer Dienstleistung als agreed-upon procedure nach IFAC bei Bedarf auf die detaillierten Ausführungen der Standards zum assurance-engagement-Konzept zurückgegriffen wird. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass sich der Bericht eines solchen engagement eindeutig von einem assurance-engagement-Bericht unterscheiden muss. Insbesondere ist es untersagt, in einem solchen Bericht zu erwähnen, dass die Dienstleistung in Übereinstimmung mit den IFAE, ISA, ISRE oder ISAE erbracht wurde. Weiterhin darf in einem solchen Bericht keine unpassende Verwendung der Begriffe „assurance“, „audit“ oder „review“ erfolgen oder ein Urteil enthalten sein, das dazu bestimmt ist, das Vertrauen eines intended users in das Ergebnis einer Beurteilung oder Messung eines zu behandelnden Gegenstands anhand von Kriterien zu erhöhen.<sup>1215</sup> Dennoch erscheint eine möglichst weite Annäherung an die Prinzipien der assurance engagements von Seiten des Wirtschaftsprüfers aufgrund des geringen Detaillierungsgrads der agreed-upon procedures angebracht und, wie gezeigt werden soll, nützlich.

Aufgrund der Verpflichtung zur gewissenhaften Berufsausübung kann unterstellt werden, dass, wenn die normierten relevanten Regelungen unzureichende oder keine Verfahrensanweisungen beinhalten, der Wirtschaftsprüfer durchaus diese Lücken durch entsprechende Elemente anderer, in ihrer Gänze nicht anwendbarer Normen zu schließen versucht. Die Prinzipien des assu-

---

<sup>1215</sup> Siehe IFAE 15-16.

rance-engagement-Konzepts erscheinen deshalb als Basis zur Erfüllung dieses Ziels von besonderer Bedeutung, da sie nicht auf spezifische Dienstleistungen ausgerichtet sind, sondern allgemeingültige Verfahrensanweisungen für gleichartige Tätigkeiten enthalten. Im Falle einer Übernahme von Prinzipien des assurance-engagement-Rahmenwerks sind jedoch die beschriebenen Grenzen des Umfangs und Inhalts der Berichterstattung zu wahren.

#### **4.3 Ausgestaltung der Dienstleistung Interne Revision als agreed-upon procedure nach IFAC**

In den folgenden Kapiteln soll aufgezeigt werden, inwieweit eine Ausgestaltung der Dienstleistung Interne Revision anhand des von der IFAC herausgegebenen Standards zu agreed-upon procedures erfolgen kann. An Stellen, an denen dieser Standard keine konkreten Erläuterungen oder Verfahrensanweisungen beinhaltet, soll, wie im Kapitel zuvor gesagt, eine Interpretation dieser anhand der agreed-upon procedures des AICPA erfolgen. Darüber hinaus soll aufgezeigt werden, inwieweit eine Anlehnung an das assurance-engagement-Konzept erfolgen und aus welchem Grund dies zweckdienlich sein kann.

##### **4.3.1 Zweck und Zielsetzung von agreed-upon procedures der IFAC und des AICPA**

In diesem Kapitel sollen der Zweck und das Ziel der Standards der IFAC und des AICPA zu agreed-upon procedures dargestellt werden. Hieran anschließend soll dann auf die Gemeinsamkeiten und Unterschiede eingegangen werden. Dadurch soll aufgezeigt werden, dass eine nahezu identische Zweck- und Zieldefinition der beiden Standards vorliegt und somit die Ausführungen des Standards des AICPA als Interpretationshilfe für nicht detaillierte Darstellungen des Standards der IFAC herangezogen werden können. Abschließend wird auf Basis der zuvor gemachten Ausführungen dargestellt, wie der Zweck und das Ziel einer Ausgestaltung der Dienstleistung Interne Revision als agreed-upon procedure definiert werden kann.

#### 4.3.1.1 Agreed-upon procedures der IFAC (ISRS 4400)

Der Zweck dieses ISRS 4400 ist die Etablierung eines Standards und Offerierung eines Leitfadens für die berufliche Verantwortung eines auditor<sup>1216</sup> bei der Erbringung von agreed-upon procedures und für die Form und den Inhalt des Berichts, den der auditor im Rahmen einer solchen Dienstleistung erstattet.<sup>1217</sup>

Grundsätzlich richtet sich dieser Standard an solche Dienstleistungen, die finanzielle Informationen zum Gegenstand haben. Dennoch soll er darüber hinaus auch für solche Dienstleistungen einen nützlichen Leitfaden darstellen, bei denen nichtfinanzielle Informationen betroffen sind. Voraussetzung hierfür ist, dass der auditor über eine adäquate Kenntnis bezüglich des zu behandelnden Gegenstands verfügt und dass angemessene Kriterien existieren, auf deren Basis der Prüfer seine Feststellungen stützen kann. Hierbei wird darauf verwiesen, dass dieser Standard in Verbindung mit dem ISA 120, mit dem Titel „Framework of international standards on auditing“, zu lesen ist. Weiterhin wird verdeutlicht, dass die in den übrigen Standards der IFAC dargelegten Leitfäden durchaus nützlich sein und für den auditor bei der Erbringung einer agreed-upon procedure hilfreich sein können.<sup>1218</sup>

Zu beachten ist hierbei, dass nach der Restrukturierung des Normensystems der IFAC bis heute keine Anpassung des in den ISRS 4400 überführten ehemaligen ISA 920 erfolgt ist. Durch die Herausgabe des IFAE wurde der ISA 120 zum 1.1.2005 aufgehoben. Dieser kann somit nicht als Grundlage zur Erbringung einer agreed-upon procedure herangezogen werden. Fraglich erscheint, ob die IFAC beabsichtigt, neben dem Rahmenwerk für assurance en-

---

<sup>1216</sup> Der Begriff „auditor“ beschreibt im Normensystem der IFAC eine Person, die die letztendliche Verantwortung für die Durchführung von Jahresabschlussprüfungen trägt. Dabei bezieht sich der Begriff auch auf die Praxis, der er angehört. Aus Vereinfachungsgründen verwendet die IFAC innerhalb ihres Normensystems diesen Begriff für die Bezeichnung eines Dienstleisters einer normierten Dienstleistung, auch wenn es sich bei dieser Dienstleistung nicht um eine Jahresabschlussprüfung handelt. Entsprechend muss der Dienstleister einer agreed-upon-procedure-Dienstleistung nicht auch zwangsläufig der Abschlussprüfer des beauftragenden Unternehmens sein. Siehe *IFAC* (Hrsg.) (2005b), S. 130. Jedoch impliziert diese Definition, dass der Dienstleister über die Fähigkeiten und Berechtigung verfügen muss, Jahresabschlussprüfungen durchzuführen. In Deutschland ist die Durchführung von Jahresabschlussprüfungen, wie gesagt, eine Vorbehaltsaufgabe von Wirtschaftsprüfern. Demnach sind deutsche Wirtschaftsprüfer grundsätzlich geeignet, eine agreed-upon-procedure-Dienstleistung zu erbringen.

<sup>1217</sup> Siehe ISRS 4400.1.

<sup>1218</sup> Auch so ISRS 4400.2.

gements ein weiteres Rahmenwerk für die related services zu erarbeiten.<sup>1219</sup> Dennoch verbleibt die Möglichkeit der Hinzuziehung relevanter und geeigneter Standards aus den anderen Normengruppen. Wie bereits erwähnt, soll im vorliegenden Fall der Ausgestaltung einer Dienstleistung Interne Revision als agreed-upon procedure auf die Elemente des Rahmenwerks für assurance engagements zurückgegriffen werden. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass grundsätzlich keine Verbindlichkeit zur Anwendung von Elementen der assurance engagements im Rahmen einer agreed-upon procedure besteht. Diese wurde lediglich aus der Verpflichtung eines deutschen Wirtschaftsprüfers zur gewissenhaften Berufsausübung abgeleitet. Der Kerngedanke ist, dass der Wirtschaftsprüfer, der eine Dienstleistung auf Basis eines nicht ausreichend detaillierten Standards erbringen muss, sich durch die Verwendung weiterer erläuternder Regelungen exkulpierend absichern kann für den Fall von Vorwürfen einer unzureichenden Leistungserbringung.<sup>1220</sup>

Eine Dienstleistung, die als agreed-upon procedure erbracht wird, kann verschiedene Prüfungshandlungen<sup>1221</sup> beinhalten. In Bezug auf finanzielle Informationen können sich diese Prüfungshandlungen auf einzelne Aspekte, wie z.B. Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Käufe von verbundenen Unternehmen sowie Umsatzerlöse und Gewinne eines einzelnen Geschäftsfeldes eines Unternehmens, auf einzelne Bestandteile

---

<sup>1219</sup> Mitunter deuteten Verlautbarungen der IFAC auf ein neues Rahmenwerk für die related services hin. So äußerte die IFAC im Entwurf zum IFAE und ISAE 2000 aus dem Jahre 2003 die Absicht, die bis dahin bestehenden ISA 120 und ISA 200 in einem ISA 100 neu- und zusammenzufassen. Siehe *IFAC* (Hrsg.) (2003a), S. 5 f. Dies wurde jedoch nicht in die Tat umgesetzt, wodurch der ISA 120 ersatzlos entfallen ist. Auch *Marten/Quick/Ruhnke* sehen durch die Neuordnung des IFAC-Normensystems und der hierdurch bedingten Ausgliederung der related services aus den ISA in eine eigene Normengruppe eine Lücke hinsichtlich des Bezugsrahmens für die related services. Vgl. *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 102.

<sup>1220</sup> Siehe auch Kapitel 3.5.

<sup>1221</sup> Grundsätzlich wird im Kontext des ISRS 4400 der IFAC und der AT Section 201 des AICPA von „procedures“ gesprochen, welche allgemein als „Handlungen“ ins Deutsche übersetzt werden können. Diese durchzuführenden Handlungen zielen jedoch bei beiden Standards auf einen Vergleich von Kriterien mit einem zu behandelnden Gegenstand oder einer Erklärung hierüber ab. Dies kann auch formuliert werden als Soll-Ist-Vergleich, wobei dieser Prozess, wenn er von einer prozessunabhängigen Person erbracht wird, als Prüfung bezeichnet wird und somit die in einer agreed-upon procedure vereinbarten Handlungen als Prüfungshandlungen bezeichnet werden können. In diesem Kontext könnte man den Begriff „agreed-upon procedures“ als „vereinbarte Prüfungshandlungen“ bezeichnen. In Anlehnung an Kapitel 2.2.1; *Lück, W.* (1998g), S. 632. Diese Übersetzung wählen beispielsweise auch *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 7;

eines Jahresabschlusses, wie z.B. der Bilanz, oder mitunter auf den vollständigen Jahresabschluss beziehen.<sup>1222</sup>

Das Ziel eines Auftrags zur Durchführung von agreed-upon procedures besteht für den auditor in der Durchführung von bestimmten Prüfungshandlungen und in der Berichterstattung über die festgestellten Tatsachen. Die vom auditor zu erbringenden Prüfungshandlungen werden hierbei im Vorfeld des Auftrags zwischen dem auditor, dem Unternehmen und gegebenenfalls betroffenen Dritten vereinbart.<sup>1223</sup>

Da der Bericht des auditor lediglich Feststellungen zu vermittels der durchgeführten Prüfungshandlungen erkannten Tatsachen beinhaltet, ist mit diesem Auftrag keinerlei Zusicherung von Seiten des auditor verbunden. Die Personen, die den Bericht verwenden, sind deshalb selbst gehalten, die vom auditor durchgeführten Prüfungshandlungen und die hieraus resultierenden Feststellungen zu bewerten und ihre Rückschlüsse daraus zu ziehen.<sup>1224</sup>

Entsprechend wird der Bericht des auditor lediglich für die Personen erstellt, die mit ihm die durchzuführenden Prüfungshandlungen vereinbart haben. Für andere Personen, denen die Gründe für die vereinbarten Prüfungshandlungen des auditor nicht bekannt sind, ist der Bericht nicht bestimmt, da diese die Ergebnisse der Dienstleistung falsch interpretieren könnten.<sup>1225</sup>

---

<sup>1222</sup> Auch so ISRS 4400.3.

<sup>1223</sup> Hierzu siehe ISRS 4400.4.

<sup>1224</sup> Vgl. ISRS 4400.5.

<sup>1225</sup> Siehe ISRS 4400.6.

#### 4.3.1.2 Agreed-upon procedures des AICPA (AT Section 201)

Die agreed-upon procedures engagements des AICPA sind in den Attestation Standards in der Sektion 201 kodifiziert. Demnach handelt es sich bei agreed-upon procedures um Dienstleistungen, bei denen ein practitioner<sup>1226</sup> von einem Kunden beauftragt wird, einen Bericht über Feststellungen, die auf zuvor spezifizierten Prüfungshandlungen bezüglich eines zu behandelnden Gegenstands basieren, zu erstellen. Der Kunde beauftragt den practitioner, um bestimmte Parteien<sup>1227</sup> bei der Beurteilung eines zu behandelnden Gegenstands oder einer Erklärung hierüber<sup>1228</sup> zu unterstützen. Der Grund, weshalb der practitioner beauftragt wird, einen Bericht zu erstellen und hiermit über die festgestellten Tatsachen zu berichten, ist, dass die bestimmten Parteien eine unabhängige Eruierung von Feststellungen benötigen. Die bestimmten Parteien und der practitioner einigen sich darüber, welche Prüfungshandlungen durch den practitioner durchzuführen sind, von denen die bestimmten Parteien annehmen, dass sie angemessen sind. Weil die Bedürfnisse der bestimmten Parteien stark variieren können, können Art, zeitlicher Ablauf und Umfang der agreed-upon procedures unterschiedliche Ausprägungen haben. Da die bestimmten Parteien ihre Bedürfnisse am besten kennen, übernehmen diese die Verantwortung für die Hinlänglichkeit der durchzuführenden Prüfungshandlungen.

---

<sup>1226</sup> Bei einem practitioner im Kontext dieses Standards handelt es sich um einen „certified public accountant in the practice of public accounting“. (AT Section 101.01) Der Certified Public Accountant (CPA) ist ein amerikanischer Berufstitel. Hierbei handelt es sich um eine Person, die nach Erfüllung von spezifischen gesetzlichen Voraussetzungen, zu denen auch die Ablegung der Prüfung zum CPA-Examen zählt, mit staatlicher Genehmigung als freiberuflicher Fachmann des Rechnungslegungs- und Prüfungswesens tätig sein kann. Hierbei kann sie den Titel des CPA führen. Der CPA ist mit dem deutschen Wirtschaftsprüfer vergleichbar. Siehe hierzu *Holzer, H. P.* (1998), S. 169. Eine practice of public accounting erbringt für einen Kunden, durch CPA oder Unternehmen der CPA, die Mitglieder des AICPA sind, berufliche Leistungen der Rechnungslegung, Steuern, persönlichen Finanzplanung, Rechtsberatungsleistungen und solche Dienstleistungen, für die von legitimierten Organisationen Standards herausgegeben wurden, wie die Statements of Financial Accounting Standards (SFAS), Statements on Auditing Standards (SAS), Statements on Standards for Accounting and Review Services (SSARS), Statements on Standards for Consulting Services (SSCS), Statements of Governmental Accounting Standards (SGAS) und Statements on Standards for Attestation Engagements (SSAE). (ET Section 92.25)

<sup>1227</sup> Zu den bestimmten Parteien im Kontext dieses Standards zählen auch die Kunden, sprich die Auftraggeber. Siehe AT Section 201.04.

<sup>1228</sup> Der vom AICPA verwendete Begriff „assertion“ entspricht auch inhaltlich dem von der IFAC im IFAE ebenfalls verwendeten Begriff. Demnach ist eine assertion jede Art von Erklärungen, die die Konformität eines zu behandelnden Gegenstands mit bestimmten Kriterien darstellen sollen. Siehe AT Section 201.09.



gen. Bei einem Auftrag, der in Übereinstimmung mit diesem Standard erbracht wird, ist es dem practitioner nicht gestattet, eine examination oder ein review zu erbringen. Ferner darf mit dieser Leistung kein Urteil oder eine negative Form der Zusicherung erbracht werden. Demzufolge enthält der Bericht von agreed-upon procedures lediglich eine Darstellung der durchgeführten Prüfungshandlungen und der Feststellungen.<sup>1229</sup>

Als Konsequenz aus der bedeutenden Rolle der bestimmten Parteien bei der Vereinbarung der durchgeführten oder noch durchzuführenden Prüfungshandlungen muss der Bericht des practitioners erkennen lassen, dass die Nutzung dieses Berichts auf den Kreis der bestimmten Parteien beschränkt ist.<sup>1230</sup>

Ferner verweist der Standard darauf, dass für die Auslegung der gebrauchten Begriffe und aufgezeigten Verfahrensanweisungen bestimmte Bereiche der attest engagements, kodifiziert in AT Section 101, anzuwenden sind.<sup>1231</sup>

#### **4.3.1.3 Gemeinsamkeiten und Unterschiede der agreed-upon procedures nach IFAC und AICPA**

Grundsätzlich handelt es sich bei agreed-upon procedures der IFAC und des AICPA um mit bestimmten Personen oder Personengruppen vereinbarte Prüfungshandlungen, die durch einen Dienstleister zu erbringen sind und dazu bestimmt sind, Tatsachen festzustellen. Bei der Bezeichnung des Dienstleisters unterscheiden sich die beiden Normen lediglich in der terminologischen Bezeichnung, während die Definition weitestgehend übereinstimmt. Die IFAC setzt voraus, dass der Dienstleister eine Person oder eine Praxis ist, die die Fähigkeiten und die Berechtigung dazu haben, Jahresabschlüsse prüfungspflichtiger Unternehmen zu prüfen. Dahingegen definiert das AICPA den Dienstleister als CPA. Dieser ist jedoch neben anderen Tätigkeiten grundsätzlich dazu befugt, Jahresabschlüsse von prüfungspflichtigen, nach den US-amerikanischen Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) bilanzierenden Unternehmen zu prüfen.<sup>1232</sup> Beide Normen unterstellen somit einen Dienstleister, der dem Anforderungsprofil des Berufsbilds des Jahresab-

---

<sup>1229</sup> Siehe AT Section 201.03.

<sup>1230</sup> Hierzu siehe AT Section 201.04.

<sup>1231</sup> Hierzu zählen die Regelungen bezüglich der general, fieldwork und reporting standards der AT Section 101. Siehe auch AT Sections 101.15 und 201.05.

<sup>1232</sup> Siehe *Freidank, C.-C.* (2000), S. 10.

schlussprüfers entspricht.<sup>1233</sup> Im weiteren Verlauf wird bei einer Wiedergabe des Normentextes sowohl der IFAC als auch des AICPA, ohne direkten Bezug auf die in dieser Arbeit behandelte Dienstleistung, der Begriff „Prüfer“ als Übersetzung verwendet.

Ferner verdeutlichen beide Normen, dass vom Prüfer bestimmte Prüfungshandlungen in Bezug auf einen zu behandelnden Gegenstand zu erbringen sind. Diese sind mit den Nutzern dieser Dienstleistung zu vereinbaren. Im Standard des AICPA wird für diese Nutzer der Begriff „specified Parties“ verwendet, beim Standard der IFAC die Begriffe „entity“ und „any appropriate third Parties“. Die Gemeinsamkeit liegt darin, dass dieser Person oder Personengruppe grundsätzlich der Auftraggeber angehört, darüber hinaus jedoch auch weitere Personen dazugehören können.

Ebenfalls identisch ist der Umstand, dass die Prüfungshandlungen des Prüfers dazu bestimmt sind, Tatsachen festzustellen und in einem Bericht darzustellen.

Aufgrund der Gemeinsamkeiten bei Ziel und Zweck von agreed-upon procedures nach IFAC und AICPA sind die Gemeinsamkeiten bei den limitierenden Prämissen im Hinblick auf die Art der Dienstleistung und die Berichterstattung zwangsläufig. Beide Normen untersagen dem Prüfer eine Erbringung von examinations und reviews als agreed-upon procedures<sup>1234</sup> ebenso wie die Abgabe eines Urteils oder Zusicherung durch den Prüfer. Gleichfalls ist bei beiden Standards bezüglich der Vereinbarung von durch den Prüfer zu erbringenden Prüfungshandlungen die Kenntlichmachung im Bericht vorgesehen, dass dieser lediglich für die Person oder Personengruppe bestimmt ist, mit denen die Prüfungshandlungen vereinbart wurden.

---

<sup>1233</sup> Aus Vereinfachungsgründen soll nicht auf im Detail abweichende Anforderungen bezüglich Fähigkeiten, Kenntnissen, Berufsgrundsätzen und Ähnlichem eingegangen werden. Vielmehr soll unterstellt werden, dass das Berufsbild des Jahresabschlussprüfers, unabhängig welchem Rechts- und Normensystem dieser unterworfen ist, in einer globalen Betrachtung fundamentale Gemeinsamkeiten aufweist. Zu nennen sind unter anderem die notwendigen geistigen Fähigkeiten, wie z.B. analytisches Denkvermögen, Kenntnisse bei der Auswahl und Anwendung relevanter Normen und Beachtung von beruflichen, insbesondere ethischen Grundsätzen. Ähnlicher Auffassung, in Bezug auf den Berufsstand in Gänze, ist auch die IFAC, siehe hierzu IFAC (Hrsg.) (2003b), S. 15 f., Tz. 2 f. und 5 f.

<sup>1234</sup> In Bezug auf die agreed-upon procedures der IFAC ist dieses Verbot im Gegensatz zu denen des AICPA lediglich implizit in der Definition enthalten. Jedoch wird an anderer Stelle explizit darauf hingewiesen. Siehe auch ISRS 4400.9; IFAE 12.

Jedoch bestehen auch Unterschiede zwischen den beiden Standards. So ist der Standard der IFAC im Gegensatz zu dem des AICPA grundsätzlich auf finanzielle Informationen als zu behandelnden Gegenstand ausgerichtet. Jedoch wird verdeutlicht, dass der zu behandelnde Gegenstand auch nichtfinanzieller Art sein kann. Darüber hinaus weist der Standard des AICPA ausdrücklich darauf hin, dass sich die vereinbarten Prüfungshandlungen des Prüfers direkt auf einen zu behandelnden Gegenstand beziehen können oder auf eine Erklärung über diesen. Im Standard der IFAC wird dies zwar nicht explizit hervorgehoben, jedoch weisen keinerlei Aussagen darauf hin, dass sich die vereinbarten Prüfungshandlungen lediglich direkt auf den zu behandelnden Gegenstand beziehen dürfen. Durch das Beispiel, dass sich die vereinbarten Prüfungshandlungen auch auf einen ganzen Jahresabschluss beziehen können, der wiederum eine Erklärung über einen zu behandelnden Gegenstand darstellt,<sup>1235</sup> wird implizit verdeutlicht, dass auch nach dem Standard der IFAC beide Alternativen möglich sind.

Weiterhin ist hervorzuheben, dass die agreed-upon procedures des AICPA die Unabhängigkeit des Prüfers erfordern. Im Gegensatz hierzu ist die Unabhängigkeit des Prüfers bei den agreed-upon procedures der IFAC keine definitorische Voraussetzung, die der Prüfer einzuhalten hat, um eine solche Dienstleistung zu erbringen.<sup>1236</sup>

Diese Ausführungen sollen verdeutlichen, dass bis auf den Unterschied bezüglich der Unabhängigkeit des Prüfers, welche lediglich nach dem Standard des AICPA gefordert wird, die Gemeinsamkeiten der beiden Standards überwiegen. Auch wenn die verwendete Terminologie zum Teil unterschiedlich ist, so ist den verwendeten Begriffen grundsätzlich ein sich gleichender bis identischer Begriffsinhalt gemein. Entsprechend erscheint es legitim, dass der detailliertere Standard des AICPA als Interpretationshilfe für die kurz gefassten Ausführungen des Standards der IFAC herangezogen wird.

#### **4.3.1.4 Ziel und Zweck eines agreed-upon-procedure-Auftrags im Rahmen dieser Arbeit**

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit dem Outsourcing der Internen Re-

---

<sup>1235</sup> Siehe hierzu *IFAC* (Hrsg.) (2005b), S. 127.

<sup>1236</sup> Vgl. auch Kapitel 4.3.2.

vision und der Übernahme dieser Funktion durch einen Wirtschaftsprüfer. Entsprechend wird diese Dienstleistung durch einen Prüfer erbracht, der die Voraussetzungen des Standards der IFAC und des AICPA grundsätzlich erfüllt. Als Auftraggeber ist, wie vielfach gezeigt wurde, die Unternehmensleitung zu nennen, die auch zum Kreis der Nutzer dieser Dienstleistung zählt. Das Ziel und der Zweck dieser Dienstleistung leiten sich aus der Funktion ab, die die Interne Revision im Unternehmen bisher wahrgenommen hat. Bezogen auf den prüferischen Aspekt, lässt sich diese Funktion, unter Rückgriff auf die Definition durch das IIA, als eine Dienstleistung bezeichnen, die durch Prüfungen dazu beitragen soll, dass das Unternehmen seine Ziele erreicht. Dies wiederum lässt sich dadurch erreichen, dass durch die Prüfungen herausgearbeitet wird, ob die Prozesse und Systeme des Unternehmens effektiv und effizient arbeiten. Ziel und Zweck einer agreed-upon procedure Interne Revision ist somit, dass zwischen dem Wirtschaftsprüfer und der Unternehmensleitung Prüfungshandlungen vereinbart werden, die dazu geeignet sind, die Effektivität und Effizienz der Prozesse und Systeme eines Unternehmens zu überprüfen und dass der Wirtschaftsprüfer über die hieraus resultierenden Ergebnisse an die Unternehmensleitung Bericht erstattet. Da mit dieser Dienstleistung keine Urteilsabgabe von Seiten des Wirtschaftsprüfers verbunden ist, muss die Berichterstattung über die tatsächlichen Feststellungen so geschaffen sein, dass die Unternehmensleitung sich auf dieser Basis ein eigenes Urteil über die Effektivität und Effizienz der zugrunde liegenden Prozesse und Systeme bilden kann.

### **4.3.2 Allgemeine Grundsätze eines Auftrags zur Durchführung von agreed-upon procedures**

Folgend sollen die Grundsätze und konstituierenden Elemente eines Auftrags zur Durchführung von agreed-upon procedures verdeutlicht werden.

#### **4.3.2.1 Ausbildung und Fähigkeiten des Prüfers**

Das AICPA verdeutlicht, dass agreed-upon procedures lediglich von Personen durchgeführt werden können, die über eine den Anforderungen für die Erbringung von Prüfungsdienstleistungen entsprechende Ausbildung und die hierfür nötigen Fähigkeiten verfügen.<sup>1237</sup> Dabei wird darauf hingewiesen, dass sich die Erbringung einer Prüfungsdienstleistung von der Erstellung und Darstellung in Bezug auf einen zu behandelnden Gegenstand oder einer Erklärung hierüber unterscheidet. Erstellung und Darstellung umfassen Leistungen des Sammelns, der Klassifikation, der Zusammenfassung und der Kommunikation von Daten. Diese Leistungen zielen darauf ab, die Komplexität einer großen Menge von detaillierten Daten zu reduzieren, indem diese in eine handhabbare und verständliche Form gebracht werden. Bei Prüfungsdienstleistungen hingegen handelt es sich um Leistungen, die dazu bestimmt sind, Nachweise zu erlangen, um die Sollkonformität eines zu behandelnden Gegenstand oder einer Erklärung hierüber zu bestätigen und die Beurteilungen und Informationsweitergaben einer verantwortlichen Partei objektiv einzuschätzen. Somit beinhalten Prüfungsdienstleistungen analytische, kritische und investigative Handlungen und befassen sich mit der Grundlage oder der Unterstützung des zu behandelnden Gegenstands oder einer Erklärung hierüber.<sup>1238</sup>

Die IFAC verdeutlicht lediglich die Durchführung einer agreed-upon procedure durch einen Prüfer.<sup>1239</sup> Dennoch handelt es sich auch bei den agreed-upon procedures nach IFAC grundsätzlich um Prüfungsdienstleistungen. Daher gelten die vom AICPA herausgestellten grundsätzlichen Charakteristika einer solchen Leistung auch für die agreed-upon procedures der IFAC. Der Umstand, dass nicht explizit im Standard der IFAC darauf hingewiesen wird, dass derartige Fähigkeiten für die Erbringung einer solchen Leistung benötigt werden,

---

<sup>1237</sup> Siehe AT Section 101.19.

<sup>1238</sup> Vgl. auch AT Section 101.20.

<sup>1239</sup> Auch so ISRS 4400.1.

kann vernachlässigt werden, da gefordert wird, dass die Dienstleistung von einem Prüfer zu erbringen ist, und unterstellt werden kann, dass dieser über die notwendige Ausbildung und die notwendigen Fähigkeiten zur Erbringung von Prüfungsdienstleistungen verfügen muss.

Bezogen auf die Ausgestaltung der Übernahme von prüferischen Aufgaben der Internen Revision durch einen Wirtschaftsprüfer als agreed-upon procedure bedeutet dies, dass der Wirtschaftsprüfer über die nötige Ausbildung und die nötigen Fähigkeiten verfügen muss, um Prüfungsdienstleistungen und somit insbesondere analytische, kritische und investigative Handlungen in Bezug auf einen zu behandelnden Gegenstand oder einer Erklärung hierüber zu erbringen. Aufgrund der einem Wirtschaftsprüfer zu unterstellenden Qualifikation als auch Erfahrung hinsichtlich der Prüfung von Jahresabschlüssen kann diesbezüglich angenommen werden, dass dieses Erfordernis erfüllt ist.

#### **4.3.2.2 Zu behandelnder Gegenstand und Erklärungen über diesen**

Ein wesentliches Element der agreed-upon procedures ist der zu behandelnde Gegenstand. Der Standard der IFAC thematisiert jedoch lediglich agreed-upon procedures, bei denen finanzielle Informationen den zu behandelnden Gegenstand darstellen. Es wird lediglich darauf hingewiesen, dass auch nichtfinanzielle Informationen als zu behandelnder Gegenstand in Frage kommen können und die in diesem Standard dargestellten Regelungen und Verfahrensanweisungen auch bei solchen zu behandelnden Gegenständen herangezogen werden können. Eine weitergehende Darstellung oder Definition, welcher Art die nichtfinanziellen Informationen sein können oder dürfen, erfolgt lediglich dadurch, dass im Falle eines agreed-upon procedure für nichtfinanzielle Informationen der Prüfer über eine ausreichende Kenntnis bezüglich des zu behandelnden Gegenstands verfügen muss und angemessene Kriterien existieren müssen, die den Ergebnissen zugrunde gelegt werden können.<sup>1240</sup>

Auch der Standard des AICPA gibt keine Konkretisierung des zu behandelnden Gegenstands einer agreed-upon procedure vor. Es wird darauf hingewiesen, dass dieser verschiedene Formen haben kann und zeitpunkt- oder zeit-

---

<sup>1240</sup> Siehe ISRS 4400.2.

raumbezogen sein kann. Es wird jedoch verdeutlicht, dass es der zu behandelnde Gegenstand in einem agreed-upon procedure Auftrag ist, auf den die vereinbarten Prüfungshandlungen unter Nutzung der Kriterien angewendet werden. Auch wenn die vereinbarten Prüfungshandlungen zwischen dem Prüfer und den bestimmten Parteien vereinbart werden, müssen sowohl der zu behandelnde Gegenstand als auch die Kriterien bestimmte Voraussetzungen erfüllen, die im Standard AT Section 201.23 und 201.24 dargestellt werden.<sup>1241</sup> Die Kriterien, anhand derer der zu behandelnde Gegenstand zu beurteilen ist, müssen innerhalb der vereinbarten Prüfungshandlungen aufgezählt werden, die im vom Prüfer zu erstellenden Bericht aufgeführt werden oder auf die hierin verwiesen wird.<sup>1242</sup>

Ferner verdeutlicht der Standard des AICPA, dass neben dem zu behandelnden Gegenstand auch eine Erklärung hierüber als Objekt in Frage kommt, auf das die vereinbarten Prüfungshandlungen angewendet werden können. Eine Erklärung über den zu behandelnden Gegenstand ist jede Darstellung oder eine Reihe von Darstellungen darüber, ob ein zu behandelnder Gegenstand auf ausgewählten Kriterien basiert oder mit diesen übereinstimmt. Im Rahmen einer agreed-upon procedure bedarf es grundsätzlich keiner schriftlichen Erklärung.<sup>1243</sup> Sollte der Prüfer aus irgendwelchen Gründen eine Erklärung von der verantwortlichen Partei verlangen, so kann diese Erklärung innerhalb eines engagement letter oder in einer anderen schriftlichen Kommunikationsform von der verantwortlichen Partei erfolgen. In Betracht kommen diesbezüglich Stellungnahmen, erzählerische Darstellungen oder Tabellen, die das, was dargestellt werden soll, und den Zeitpunkt oder den Zeitraum, der umfasst wird, angemessen identifizieren.<sup>1244</sup>

Um zu erurieren, welche Formen der zu behandelnde Gegenstand oder eine Erklärung hierüber umfassen kann, sei auf das IFAE verwiesen. Demnach kann ein zu behandelnder Gegenstand oder eine Erklärung hierüber vielfältige Formen annehmen, die folgend aufgezählt werden sollen:

---

<sup>1241</sup> Auf diese Voraussetzungen wird im Kapitel 4.3.2.4 eingegangen.

<sup>1242</sup> Siehe AT Section 201.08.

<sup>1243</sup> Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass mitunter durch andere Attestation Standards durchaus eine schriftliche Erklärung verlangt werden kann. Siehe hierzu AT Section 601.11.

<sup>1244</sup> Siehe AT Section 201.09.

- Finanzielle Leistungen und Bedingungen (z.B. historische und prospektive finanzielle Positionen, finanzielle Leistungen und Cashflow), für welche eine Erklärung hierüber deren Einbeziehung, Bewertung, Darstellung und Offenlegung im Jahresabschluss sein kann.
- Nichtfinanzielle Leistungen und Bedingungen (z.B. Leistung einer Unternehmenseinheit), für welche eine Erklärung hierüber Schlüsselindikatoren über Effektivität und Effizienz sein kann.
- Physische Eigenschaften (z.B. die Kapazität einer Einrichtung), für welche eine Erklärung hierüber eine Spezifikationsdokumentation sein kann.
- Systeme und Prozesse (z.B. das interne Steuerungs- und Überwachungssystem oder EDV-System eines Unternehmens), für welche eine Erklärung hierüber eine Darstellung über die Effektivität dieser Systeme oder Prozesse sein kann.
- Verhalten (z.B. Corporate Governance, Einhaltung von Regularien oder Praktiken der Mitarbeiter), für welche eine Erklärung hierüber eine Stellungnahme zur Übereinstimmung oder Effektivität sein kann.<sup>1245</sup>

Dabei kann der zu behandelnde Gegenstand verschiedene Eigenschaften aufweisen. Dies umfasst auch den Grad dessen, inwieweit Informationen über ihn eher qualitativ oder quantitativ, objektiv oder subjektiv, historisch oder prospektiv, zeitpunkt- oder zeitraumbezogen sind. Diese Eigenschaften beeinflussen zum einen die Präzision, mit der der zu behandelnde Gegenstand anhand von Kriterien beurteilt oder bewertet werden kann. Zum anderen wird hierdurch auch die Stichhaltigkeit der verfügbaren Prüfungsnachweise beeinflusst.<sup>1246</sup> Das IFAE verdeutlicht, dass ein zu behandelnder Gegenstand dann geeignet ist, wenn er identifizierbar und einer konsistenten Beurteilung oder Bewertung anhand geeigneter Kriterien zugänglich ist. Ferner muss ein zu behandelnder Gegenstand so beschaffen sein, dass die Informationen über ihn Gegenstand zur Erlangung von ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweisen sein können, die eine Urteilsbildung für eine vernünftige oder limitierte Zusicherung

---

<sup>1245</sup> Siehe hierzu IFAE 31.

<sup>1246</sup> Vgl. IFAE 32.



erlauben.<sup>1247</sup> Zwar gibt der Prüfer im Rahmen einer agreed-upon procedure kein Urteil ab, jedoch sollten seine Ergebnisse, als Resultat seiner Prüfungshandlungen, geeignet sein, den bestimmten Parteien eine eigene konsistente und interpretationsfreie Urteilsbildung zu ermöglichen. Darüber hinaus stehen die Ausführungen des IFAE nicht im Widerspruch zu denen der Standards zu agreed-upon procedures der IFAC und des AICPA. Insofern kann präsumiert werden, dass die möglichen Ausprägungen eines zu behandelnden Gegenstands oder einer Erklärung hierüber sowie die Anforderungen, die an den zu behandelnden Gegenstand im IFAE gestellt werden, durchaus auch als Basis für eine agreed-upon procedure fungieren können.

Wie bei der Darstellung der Schwerpunktaufgaben der Internen Revision herausgearbeitet wurde<sup>1248</sup>, bilden das interne Steuerungs- und Überwachungssystem, das EDV-System und finanzielle Informationen die bedeutendsten Prüfungsgegenstände beziehungsweise zu behandelnden Gegenstände. Diese werden explizit im IFAE aufgezählt. Es erscheint deshalb auf Basis der dargestellten Ausführungen plausibel, dass diese als zu behandelnde Gegenstände im Rahmen einer agreed-upon procedure in Betracht kommen.

#### **4.3.2.3 Ausreichende Kenntnis bezüglich des zu behandelnden Gegenstands**

Der Standard der IFAC benennt in seiner Definition von agreed-upon procedures, dass der Prüfer über eine ausreichende Kenntnis in Bezug auf den zu behandelnden Gegenstand verfügen muss.<sup>1249</sup> Eine nähere Bestimmung dessen, was hierunter zu verstehen ist, wird nicht vorgenommen.

Der Standard des AICPA verweist hierfür auf den Standard zu attest engagements. Demnach wird ebenfalls vorausgesetzt, dass der Prüfer über eine ausreichende Kenntnis bezüglich des zu behandelnden Gegenstands verfügen muss.<sup>1250</sup> Es wird jedoch verdeutlicht, dass der Dienstleister ausreichende Kenntnisse über den zu behandelnden Gegenstand durch eine formelle und laufende Ausbildung, inklusive Selbststudium, oder durch praktische Erfahrung erlangen kann. Unabhängig hiervon wird vom Prüfer nicht zwangsläufig ver-

---

<sup>1247</sup> Zum Konzept des Grads der Zusicherung im IFAE siehe Kapitel 3.3.1.

<sup>1248</sup> Siehe Kapitel 2.2.5.3.

<sup>1249</sup> Siehe ISRS 4400.2.

<sup>1250</sup> Vgl. auch AT Section 101.21.

langt, dass dieser über eine hinreichende Kenntnis verfügt, die ihn befähigt, ein Urteil über den zu behandelnden Gegenstand abzugeben. Die hierfür hinreichende Kenntnis bezüglich des zu behandelnden Gegenstands kann mitunter auch dadurch erreicht werden, dass der Prüfer einen oder mehrere Spezialisten konsultiert. Die Voraussetzung einer ausreichenden Kenntnis verlangt jedoch, dass der Prüfer über die notwendigen Kenntnisse verfügt, zum einen, um dem oder den Spezialisten die Ziele der Arbeit zu verdeutlichen und zum anderen, um den Beitrag des oder der Spezialisten zu beurteilen und so bestimmen zu können, ob die Ziele erreicht wurden.<sup>1251</sup>

Wie schon gesagt, postuliert auch der Standard der IFAC lediglich eine ausreichende Kenntnis in Bezug auf den zu behandelnden Gegenstand. Hierbei kann ebenfalls verdeutlicht werden, dass die Einschätzung der erforderlichen Kenntnis vom Kontext abhängt. Verfügt der Prüfer selbst über eine vollständige Kenntnis in Bezug auf den zu behandelnden Gegenstand, kann zwangsläufig unterstellt werden, dass seine Kenntnis damit auch ausreichend ist. Den Grenzbereich bildet eine nicht vollständige Kenntnis, wovon in der Realität grundsätzlich ausgegangen werden kann. Diesbezüglich heißt es, eine Grenze zu definieren, ab wann die vorhandenen Kenntnisse des Prüfers nicht mehr ausreichen. Grundsätzlich kann hierbei auf die Eigenverantwortlichkeit des Prüfers abgestellt werden. Das bedeutet, dass der Prüfer unabhängig von der erbrachten Leistung in der Lage ist, Kenntnisdefizite mittels der Hinzuziehung von Experten zu schließen, solange er befähigt bleibt, sich ein eigenverantwortliches Urteil zu bilden.<sup>1252</sup>

Bei einer agreed-upon procedure gilt es jedoch zu beachten, dass der Auftrag nicht auf die Erbringung eines Urteils durch den Prüfer ausgelegt ist und die Prüfungshandlungen nicht eigenverantwortlich durch den Prüfer determiniert, sondern durch den Prüfer und den bestimmten Parteien vereinbart werden.

---

<sup>1251</sup> Hierzu AT Section 101.22.

<sup>1252</sup> Dabei gilt es zu beachten, dass im Gegensatz zu den deutschen Berufsgrundsätzen und -pflichten der code of ethics nicht explizit auf das Erfordernis der Eigenverantwortlichkeit eingeht. Jedoch kann davon ausgegangen werden, dass dies in ähnlicher Weise zu erfüllen ist. So wird beispielsweise der auditor definiert als Verantwortlicher für die Prüfung. So auch Peemöller, V. H. (2002), Sp. 616. Entsprechend unterstellen die Standards zu den assurance engagements der IFAC bei ihrer Darstellung der Verwendung von Ergebnissen Dritter eine eigenverantwortliche Durchführung der engagements durch den practitioner. Siehe unter anderem ISA 600-620; ISAE 3000.26-32.

Entsprechend ergibt sich bei einer agreed-upon procedure eine andere Verantwortung für den Prüfer als bei einem Auftrag mit Urteilsabgabe.<sup>1253</sup> Die Hinzuziehung eines Spezialisten zur Schließung von Kenntnislücken liegt somit ebenso wenig in der Eigenverantwortlichkeit des Prüfers.<sup>1254</sup> Dennoch kann unterstellt werden, dass der Prüfer über die oben dargestellten notwendigen Kenntnisse verfügen sollte, um abschätzen zu können, ob die durch ihn erbrachten Prüfungshandlungen zu einem konsistenten und verlässlichen Urteil führen. Auch wenn er hierfür keine Verantwortung trägt, so bildet sein Sachverstand eine entscheidende Größe für die Vereinbarung von zweckerfüllenden Prüfungshandlungen und somit für den Nutzen einer agreed-upon procedure. Entsprechend darf auch bei der Erbringung von agreed-upon procedures davon ausgegangen werden, dass der Prüfer, in Ermangelung notwendiger hinreichender Kenntnisse für die Abgabe eines Urteils, unter den zuvor genannten Bedingungen die Hilfe von externen Spezialisten in Anspruch nehmen darf.

Bezogen auf die betrachtete Dienstleistung Interne Revision wurde bereits gezeigt, dass ein Wirtschaftsprüfer über die notwendigen Kenntnisse in Bezug auf die zu behandelnden Gegenstände, mit der sich eine Interne Revision hauptsächlich befasst, verfügt. Die zuvor gemachten Ausführungen unterstreichen jedoch auch, dass ein Wirtschaftsprüfer bei der Erbringung einer Dienstleistung Interne Revision als agreed-upon procedure durchaus auf externe Spezialisten zurückgreifen kann, beispielsweise bei der Vereinbarung und Durchführung von Prüfungshandlungen in Bezug auf das EDV-System oder Unterschlagungen. Er muss aber immer in der Lage sein, den Spezialisten die Ziele des Auftrags zu verdeutlichen und deren Beitrag einzuschätzen, um zu beurteilen, ob die Ziele erreicht wurden.<sup>1255</sup>

---

<sup>1253</sup> Siehe zur Verantwortlichkeit des Prüfers im Rahmen einer agreed-upon procedure Kapitel 4.3.4.3.1.

<sup>1254</sup> Zur Hinzuziehung von Spezialisten im Rahmen einer agreed-upon procedure siehe Kapitel 4.3.4.3.4.

<sup>1255</sup> Es sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass die oben als hinreichende Kenntnis formulierte Voraussetzung zur Abgabe eines Urteils über einen zu behandelnden Gegenstand lediglich die Befähigung einer Person hierzu verdeutlicht. Nicht vorausgesetzt ist, dass eine Urteilsbildung und -kommunikation tatsächlich erfolgt. Das Ausmaß und die Bedingungen der Hinzuziehung von externen Spezialisten und die Auswirkungen beziehungsweise Voraussetzungen in Bezug auf eine ausreichende Kenntnis des zu behandelnden Gegenstands wird nochmals in Kapitel 4.3.4.3.4 aufgegriffen.

#### 4.3.2.4 Existenz geeigneter Kriterien

Der ISRS 4400 konstituiert ferner, dass geeignete Kriterien vorhanden sein müssen, welche den Ergebnissen zugrunde liegen.<sup>1256</sup> Auch hierbei erfolgt keinerlei konkretisierende Darstellung, wann Kriterien geeignet sind.

Der Standard zu den agreed-upon procedures des AICPA verlangt ebenfalls das Vorhandensein geeigneter Kriterien. Es wird herausgestellt, dass der Prüfer nur dann einen Auftrag übernehmen darf, wenn er zu der Überzeugung gelangt, dass der zu behandelnde Gegenstand anhand von geeigneten und den Nutzern zugänglichen Kriterien beurteilt werden kann.<sup>1257</sup> Die Kriterien müssen also die Anforderungen „geeignet“ und „den Nutzern zugänglich“ erfüllen. Was damit gemeint ist, soll im Folgenden erläutert werden. Anschließend soll aufgezeigt werden, welche Eigenschaften den Kriterien noch inhärent sein können.

Gemäß dem AICPA sind Kriterien Standards oder Maßstäbe, die dazu genutzt werden, einen zu behandelnden Gegenstand zu bewerten oder in einer den Kriterien entsprechenden Form darzustellen, und anhand derer der Prüfer den zu behandelnden Gegenstand beurteilt.<sup>1258</sup> Sie stellen insofern die Soll-Größe in einer Prüfung dar. Hierbei müssen geeignete Kriterien die folgenden Bedingungen erfüllen:

- Objektivität (objectivity): Die Kriterien müssen frei von Vorurteilen sein.
- Messbarkeit (measurability): Die Kriterien müssen vernünftige, konsistente qualitative oder quantitative Bewertungen des zu behandelnden Gegenstands erlauben.
- Vollständigkeit (completeness): Die Kriterien müssen ausreichend vollständig sein, so dass solche relevanten Faktoren, die zu einer Veränderung des Urteils über den zu behandelnden Gegenstand führen würden, nicht ausgelassen werden.

---

<sup>1256</sup> Siehe ISRS 4400.2.

<sup>1257</sup> Auch so AT Section 101.23.

<sup>1258</sup> Als Beispiel für geeignete Kriterien wird auf die Kriterien von trust services (hierzu zählen Web- und SysTrust Services) verwiesen, die vom ASEC entwickelt wurde. Diese Kriterien werden genutzt, wenn der zu behandelnde Gegenstand die Sicherheit, Verfügbarkeit, Prozessintegrität, Online Datensicherheit oder Vertraulichkeit von Systemen darstellt. Siehe AT Section 101.24.

- Relevanz (relevance): Die Kriterien müssen in Bezug auf den zu behandelnden Gegenstand sachdienlich sein.<sup>1259</sup>

Wie in Kapitel 3.2.2.1. gezeigt wurde, bestimmt auch das IFAE geeignete Kriterien in der gleichen Weise, erweitert diese Aufzählung jedoch noch um das Charakteristikum der Verständlichkeit. Demnach müssen geeignete Kriterien auch dazu geeignet sein, eine klare und umfassende Berichterstattung zu ermöglichen, die einen möglichen Interpretationsspielraum einschränken.<sup>1260</sup> Grundsätzlich kann unterstellt werden, dass es im Sinne eines Nutzers ist, dass, unabhängig von der erbrachten Prüfungsdienstleistung, alle genannten Merkmale von Kriterien zu erfüllen sind.

Kriterien, die von Expertengruppen etabliert oder entwickelt worden sind, die hierfür auf einen Entwicklungsprozess zurückgreifen, der beinhaltet, dass der Entwurf der entwickelten Kriterien für Kommentare der Öffentlichkeit zugänglich gemacht wird, stellen in der Regel geeignete Kriterien dar. Des Weiteren gelten gemäß den attest engagements solche Kriterien als geeignet, die von Ausschüssen oder ähnlichen durch das AICPA berechtigten Gruppierungen herausgegeben wurden.<sup>1261</sup> Bezogen auf den Kontext der vorliegenden Arbeit kann hieraus gefolgert werden, dass auch von Ausschüssen der IFAC oder der deutschen Berufsverbände entwickelte und etablierte Kriterien ebenfalls geeignete Kriterien darstellen.<sup>1262</sup>

Mitunter können Kriterien auch vom Kunden, der verantwortlichen Partei, Industrieorganisationen oder anderen Gruppen, die für die Entwicklung der Kriterien nicht auf einen dem oben genannten Prozess ähnlichen Verfahren zurückgreifen oder nicht eindeutig öffentliche Interessen vertreten, etabliert oder entwickelt werden. Hierbei ist der Prüfer angehalten, anhand der genannten Charakteristika zu bestimmen, ob diese Kriterien geeignet sind.<sup>1263</sup>

Unabhängig davon, von wem die Kriterien entwickelt oder etabliert wurden, trägt die verantwortliche Partei oder der Kunde die Verantwortung für die Auswahl der Kriterien und der Kunde ist darüber hinaus verantwortlich für die Be-

---

<sup>1259</sup> Siehe AT Section 101.24.

<sup>1260</sup> Vgl. IFAE 36.

<sup>1261</sup> Auch so AT Section 101.25.

<sup>1262</sup> Siehe hierzu IFAE 37.

<sup>1263</sup> Hierzu auch AT Section 101.26.

stimmung, dass diese Kriterien ihrem Zweck entsprechend angemessen sind.<sup>1264</sup>

Geeignete Kriterien implizieren nicht, dass man von allen Personen oder Personengruppen erwarten kann, dass diese die gleichen Kriterien bezüglich eines bestimmten zu behandelnden Gegenstands heranziehen würden. Es kann mehr als eine Möglichkeit zur Beurteilung eines bestimmten zu behandelnden Gegenstand geben. Beispielsweise kann in einem Auftrag zur Abgabe einer Zusicherung über die Kundenzufriedenheit von der verantwortlichen Partei als Kriterium zur Beurteilung dieser Zufriedenheit zugrunde gelegt werden, inwieweit alle Kundenbeschwerden zur Zufriedenheit der Kunden bearbeitet wurden. In einem anderen Zusammenhang kann von der verantwortlichen Partei hierfür auf die Folgekäufe von Kunden innerhalb der ersten drei Monate nach ihrem Erstkauf als Kriterium zurückgegriffen werden.<sup>1265</sup> In einer agreed-upon procedure hängt die Wahl der Kriterien somit davon ab, welche Kriterien in der subjektiven Meinung der bestimmten Parteien dieses Auftrags am zweckdienlichsten sind und somit vereinbart werden.

Bei der Beurteilung der Messbarkeit als Charakteristikum von geeigneten Kriterien muss der Prüfer sicher sein, dass die Kriterien ausreichend präzise sind, um zu gewährleisten, dass andere, im selben Maße urteilsfähige Personen bei Verwendung der gleichen Kriterien zur Beurteilung eines zu behandelnden Gegenstands grundsätzlich zu einer in materieller Hinsicht gleichartigen Bewertung gelangen. Als Konsequenz hieraus darf ein Prüfer dann einen Auftrag nicht übernehmen, wenn die zugrunde zu legenden Kriterien in hohem Maße subjektiv oder vage sind, wodurch grundsätzlich keine vernünftige, konsistente qualitative oder quantitative Messung des zu behandelnden Gegenstands ermöglicht wird. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass Prüfer nicht immer in der Lage sein werden, zu einem gleichen Urteil zu gelangen. Dies ist deshalb so, weil das Urteilsvermögen von menschlichen Individuen, so professionell es auch sein mag, doch immer auch subjektiv geprägt ist.<sup>1266</sup>

Zur Beurteilung, ob bestimmte Kriterien dazu geeignet sind, eine vernünftige

---

<sup>1264</sup> Auch so AT Section 101.27.

<sup>1265</sup> Siehe AT Section 101.28.

<sup>1266</sup> Vgl. auch AT Section 101.29.

konsistente Messung und Beurteilung zu erlauben, ist die Art des zu behandelnden Gegenstand zu berücksichtigen. Beispielsweise kann für weiche Informationen, wie z.B. Vorhersagen und Hochrechnungen, ein weiterer Bereich an vernünftigen Schätzungen zugrunde gelegt werden als bei harten Daten, wie z.B. kalkulierten Investitionsleistungen eines abgegrenzten Portfolios von geschaffenen Investitionsgütern.<sup>1267</sup>

Einige Kriterien sind lediglich geeignet für eine begrenzte Zahl von Parteien, die entweder beteiligt waren bei der Etablierung dieser Kriterien oder aber für die unterstellt werden kann, dass sie über eine ausreichende Kenntnis der betreffenden Kriterien verfügen. So sind z.B. Kriterien, die in einem Mietvertrag für überfällige Zahlungen dargelegt werden, lediglich angemessen für eine Berichterstattung an die jeweiligen Vertragsparteien. Dies aus dem Grund, weil andere als die Vertragsparteien, die den entsprechenden Kriterien zugestimmt haben, diese wahrscheinlich falsch interpretieren würden. Solche Kriterien können direkt zwischen den jeweiligen Parteien oder durch Repräsentanten vereinbart werden. Für den Fall, dass der Prüfer zu der Überzeugung gelangt, dass diese Kriterien lediglich für eine begrenzte Anzahl von Parteien angemessen sind, hat er die Nutzung des Berichts auf die bestimmten Parteien zu begrenzen, die entweder bei der Vereinbarung dieser Kriterien beteiligt waren oder bei denen davon ausgegangen werden kann, dass sie über adäquate Kenntnis bezüglich der Kriterien verfügen.<sup>1268</sup>

Obwohl der Standard der IFAC nicht erläutert, was angemessene Kriterien sind, darf unterstellt werden, dass in ähnlicher Form wie bei den Standards des AICPA auch die Angemessenheit von Kriterien bei den agreed-upon procedures der IFAC auszulegen sind. Grund für diese Annahme ist, dass die Kriterien angemessen sein müssen, damit sie die Grundlage für eine vernünftige konsistente Beurteilung des zu behandelnden Gegenstands darstellen können. Kriterien, die die aufgezeigten Charakteristiken nicht erfüllen, können dazu führen, dass aus der Beurteilung eines zu behandelnden Gegenstands anhand dieser Kriterien Schlussfolgerungen gezogen werden, bei denen sich erhebli-

---

<sup>1267</sup> Auch so AT Section 101.30.

<sup>1268</sup> Hierzu AT Section 101.31.

che Interpretationsspielräume und Missverständnisse ergeben.<sup>1269</sup> Zwar ist es in einer agreed-upon procedure dem Prüfer untersagt, ein Urteil abzugeben, jedoch sollten die vereinbarten Prüfungshandlungen und die zugrunde liegenden Kriterien so beschaffen sein, dass sie den Nutzern auf Basis der vom Prüfer berichteten Feststellungen eine vernünftige konsistente Urteilsbildung über den zu behandelnden Gegenstand erlauben. Insbesondere im Hinblick auf die Ausgestaltung der Übernahme der Internen Revision durch Wirtschaftsprüfer erscheint dies von besonderer Bedeutung. Im Kontext dieser Arbeit müssen somit grundsätzlich auch bei einer agreed-upon procedure die heranzuziehenden Kriterien, wie oben beschrieben, angemessen sein und somit die dargestellten Charakteristika aufweisen.

Obwohl nicht im Standard der IFAC explizit erwähnt, müssen die Kriterien, die den Prüfungshandlungen zugrunde gelegt werden, verfügbar sein.

Der Standard des AICPA gibt vor, dass Kriterien in einer der folgenden Weisen für die Nutzer verfügbar sein müssen:

- Die Kriterien sind öffentlich zugänglich.
- Die Kriterien sind durch die Aufnahme in der Darstellung des zu behandelnden Gegenstands oder der Erklärung hierüber in einer klaren Weise zugänglich.
- Die Kriterien sind durch die Aufnahme in den Bericht des Prüfers in einer klaren Weise zugänglich.
- Obwohl die Kriterien nicht formell vorhanden sind, werden sie doch von den meisten Nutzern gut verstanden (z.B.: „Die Distanz zwischen zwei Punkten beträgt 20 Meter“. Das Kriterium der Entfernungsmessung in Metern, davon kann ausgegangen werden, wird von den meisten Nutzern verstanden).
- Die Kriterien sind nur für einen begrenzten Teil der Nutzer zugänglich, wie z.B. die Bedingungen eines Vertrags oder Kriterien, die von einer Branchenorganisation etabliert wurden und nur für Branchenangehörige zugänglich sind.<sup>1270</sup>

---

<sup>1269</sup> Siehe hierzu IFAE 35.

<sup>1270</sup> Siehe AT Section 101.33.



Sollten Kriterien lediglich für einen bestimmten Kreis von Personen zugänglich sein, so muss der Bericht des Prüfers auf diese Personen als Adressaten begrenzt sein.<sup>1271</sup>

Hinsichtlich der Kriterien, die in einer Dienstleistung Interne Revision auf Basis einer agreed-upon procedure erbracht werden, sei auf das Kapitel 2.2.5.3 verwiesen, in dem eine exemplarische Darstellung möglicher Kriterien in Bezug auf die Schwerpunktaufgaben der Interen Revision erfolgt. Dabei ist unter Berücksichtigung der konkreten Umstände und Ziele des jeweiligen Auftrags im Einzelfall immer zu fragen, ob diese Kriterien die oben genannten Anforderungen erfüllen.

---

<sup>1271</sup> Auch so AT Section 101.34.

#### 4.3.2.5 Ethische Grundsätze bei der Erbringung von agreed-upon procedures

Bei der Durchführung von agreed-upon procedures nach den ISRS 4400 hat der Prüfer den code of ethics der IFAC zu beachten. Dabei werden für die Durchführung einer agreed-upon procedure als wesentliche Grundsätze hervorgehoben:

- Integrität,
- Objektivität,
- berufliche Kompetenz und Gewissenhaftigkeit,
- Verschwiegenheit,
- berufswürdiges Verhalten und
- die Einhaltung von fachlichen Regeln.

Unabhängigkeit wird hierbei nicht als Voraussetzung zur Durchführung einer agreed-upon procedure akzentuiert. Jedoch kann aufgrund der Bedingungen oder Ziele eines Auftrags oder aufgrund von nationalen Normen der Prüfer zur Einhaltung des Unabhängigkeitserfordernisses gemäß dem code of ethics der IFAC verpflichtet sein. Wenn dies nicht der Fall ist und der Auftrag somit durch einen nicht unabhängigen Prüfer erbracht wird, ist im Bericht über die tatsächlichen Feststellungen eine entsprechende Erklärung abzugeben.<sup>1272</sup> Ferner hat der Prüfer bei einem Auftrag zur Durchführung von agreed-upon procedures in Übereinstimmung mit dem ISRS 4400 und den Auftragsbedingungen zu handeln.<sup>1273</sup>

Ein wesentlicher Unterschied zwischen den agreed-upon procedures der IFAC und des AICPA ist, dass die AT Section 201 die Unabhängigkeit des Prüfers als notwendige Bedingung vorschreibt.<sup>1274</sup> Entsprechend hat der Prüfer in allen Angelegenheiten, die den Auftrag betreffen, eine unabhängige geistige Einstellung zu bewahren.<sup>1275</sup>

Demnach muss der Prüfer eine intellektuelle Rechtschaffenheit und Unpartei-

---

<sup>1272</sup> Siehe hierzu ISRS 4400.7.

<sup>1273</sup> Hierzu auch ISRS 4400.8.

<sup>1274</sup> Ebenso AT Section 201.03.

<sup>1275</sup> Auch so AT Section 101.35.

lichkeit bewahren, die es ihm ermöglicht, ein unvoreingenommenes Urteil über den zu behandelnden Gegenstand oder eine Erklärung hierüber zu bilden. Es wird darauf verwiesen, dass die Unabhängigkeit einen Eckpfeiler der gesamten attest engagements des AICPA bildet.<sup>1276</sup>

Eine unabhängige geistige Einstellung bedeutet eine objektive Berücksichtigung von Tatsachen, unvoreingenommene Urteile und eine rechtschaffene Neutralität, die ein Prüfer bei der Bildung und Mitteilung von Urteilen sicherzustellen hat. Dies beinhaltet, dass nicht die Position eines Befürworters oder eines Gegners eingenommen wird, sondern eine unparteiliche Einstellung, die eine Verpflichtung zur Gerechtigkeit erkennen lässt. Die unabhängige geistige Einstellung setzt eine unbeirrbar Verfolgung eines unvoreingenommenen Urteils über den zu behandelnden Gegenstand oder eine Erklärung hierüber voraus, unabhängig von Form oder Inhalt des zu behandelnden Gegenstands oder der Erklärung hierüber.<sup>1277</sup>

Entsprechend wird in den Attestation Standards auf die vom AICPA etablierten ethischen Grundsätze, den AICPA code of professional conduct, verwiesen, die Moralprinzipien begründen, um einen Schutz vor der Vermutung des Verlustes der Unabhängigkeit zu gewähren. Die Vermutung des Verlustes der Unabhängigkeit wird hierbei deshalb betont, weil der Besitz der intrinsischen Unabhängigkeit eher durch die persönlichen Qualitäten als von regulierten speziellen objektiven Tests begründet wird. Dadurch, dass die Moralgrundsätze als Bestandteile in den professional code of conduct aufgenommen wurden, entfalten diese die Kraft eines Berufsrechts, welches von allen dem AICPA unterworfenen unabhängigen Prüfern einzuhalten ist.<sup>1278</sup>

Bei der Betrachtung der Dienstleistung Interne Revision ist in diesem Zusammenhang herauszustellen, dass die Tätigkeiten der Internen Revision insbesondere die Unabhängigkeit des Prüfers erfordern. Auch wenn der Standard zu den agreed-upon procedures der IFAC keine Unabhängigkeit des Prüfers obligatorisch unterstellt, so wäre mindestens in den Bedingungen des Auftrags dieses Erfordernis aufzunehmen.

---

<sup>1276</sup> Vgl. auch AT Section 101.36.

<sup>1277</sup> Siehe AT Section 101.37.

<sup>1278</sup> Hierzu AT Section 101.38.

Neben der Unabhängigkeit betont das AICPA für die Erbringung von attest engagements und somit auch für agreed-upon procedures explizit die Notwendigkeit, dass der Prüfer die Planung und die Durchführung eines Auftrags mit beruflicher Sorgfaltspflicht zu erbringen hat.<sup>1279</sup> Hierbei handelt es sich ebenfalls um einen Grundsatz, der in dem AICPA code of professional conduct verankert ist. Der Begriff "mit beruflicher Sorgfalt" beinhaltet, dass jedem practitioner im Kontext des AICPA-Normensystems, der in einen Auftrag involviert ist, die Verantwortlichkeit auferlegt wird, alle für die Dienstleistung relevanten Standards zu beachten. Die Ausübung der beruflichen Sorgfaltspflicht setzt eine kritische Überprüfung auf jeder Ebene der geleisteten Arbeit und der von assistierenden Mitarbeitern gebildeten Urteile voraus und beinhaltet auch die Vorbereitung des Berichts.<sup>1280</sup>

Hierbei wird auf eine juristische Abhandlung mit dem Namen „Cooley on torts“ verwiesen, die auch die Verpflichtung zur beruflichen Sorgfalt erläutert. Demnach übernimmt jede Person, die einer anderen Person ihre Dienste anbietet und beschäftigt wird, innerhalb dieser Beschäftigung die Verpflichtung, ihre Fachkenntnisse mit angemessener Sorgfalt und Fleiß anzuwenden. In all solchen Beschäftigungen, in denen für das Anbieten einer Dienstleistung besondere Fähigkeiten benötigt werden, dient sich der Prüfer der Öffentlichkeit mit einer ausreichenden Qualifikation an, wie man sie von anderen in derselben Beschäftigung erwarten kann. Sollten seine Qualifikationen aber nur vorge spiegelt sein, begeht er eine Art von Täuschung gegenüber jedermann, der ihn im Vertrauen auf seinen öffentlichen Beruf beschäftigt. Dabei gilt es jedoch zu berücksichtigen, dass in den meisten Fällen niemand, unabhängig ob er ausgebildet oder ungelernt ist, sich dafür verbürgt, dass die Aufgabe, die er übernimmt, erfolgreich und ohne Schwächen und Fehler erbracht wird. Er gewährleistet, seine Leistung nach guten Glauben und Integrität zu erbringen, jedoch keine Unfehlbarkeit. Er ist seinem Arbeitgeber gegenüber verantwortlich für Nachlässigkeiten, Misstrauen oder Unehrllichkeit, aber nicht für Verluste, die aus bloßen Fehleinschätzungen resultieren.<sup>1281</sup>

Grundsätzlich ist herauszustellen, dass der AICPA code of professional con-

---

<sup>1279</sup> Vgl. AT Section 101.39.

<sup>1280</sup> Siehe AT Section 101.40.

<sup>1281</sup> Hierzu AT Section 101.41.

duct ebenso nicht maßgeblich ist für einen deutschen Berufsangehörigen wie die Regelungen des code of ethics der IFAC<sup>1282</sup>. Die IFAC erkennt diesen Sachverhalt auch an. Sie erklärt nämlich, dass, wenn im Falle nationaler Besonderheiten einzelne Teile des code of ethics per Gesetz oder Vorschriften nicht angewendet werden dürfen, lediglich die restlichen Teile des code of ethics zu beachten sind. Ferner wird hervorgehoben, dass unter bestimmten Umständen die nationalen Anforderungen von denen des code of ethics abweichen können. In einem solchen Fall setzt die IFAC voraus, dass die Anweisungen zu beachten sind, denen keinerlei gesetzliche oder regulative Bestimmungen entgegenstehen.<sup>1283</sup>

Die für einen deutschen Wirtschaftsprüfer verbindlichen ethischen Verhaltensregeln werden als Berufsgrundsätze und -pflichten bezeichnet und finden ihre Kodifizierung in der WPO. Diese gelten unabhängig von der erbrachten Dienstleistung<sup>1284</sup> und erstrecken sich somit auch auf einen Auftrag zur Durchführung von agreed-upon procedures. *Ludewig* klassifiziert sie in persönlichkeitsbezogene und tätigkeitsbezogene Berufsgrundsätze. Er weist jedoch auch darauf hin, dass eine trennscharfe Abgrenzung hierbei nicht immer möglich ist, da einzelne Berufsgrundsätze durchaus auf andere ausstrahlen und entsprechend beiden Klassen untergeordnet werden können. Unter die personenbezogene Klassifizierung fasst er demnach Vorbildung (§ 8 WPO), Berufserfahrung (§ 9 WPO), Unbescholtenheit (§ 10 WPO), Körperliche Fähigkeit zur Berufsausübung (§ 10 WPO), Verantwortungsbewusstsein (§ 17 WPO), Sorgfalt und Verschwiegenheit (§ 17 WPO), Gewissenhaftigkeit und Unparteilichkeit (§ 17 WPO), Berufswürdiges Verhalten außerhalb des Berufes (§ 43 Abs. 2 WPO) und Fortbildungsverpflichtung (§ 43 Abs. 2 WPO). Der tätigkeitsbezogenen Klassifizierung ordnet er Unabhängigkeit, Gewissenhaftigkeit, Verschwiegenheit, Eigenverantwortlichkeit, Unparteilichkeit (alle § 43 Abs. 1 WPO), Enthaltung der Ausübung anderer Tätigkeiten, Fortbildungsverpflichtung (beide § 43 Abs. 2 WPO) und Vermeidung der Besorgnis der Be-

---

<sup>1282</sup> Auch der Vorschlag für eine überarbeitete 8. EU-Richtlinie sieht lediglich vor, dass die nationalen ethischen Normen beziehungsweise Berufsgrundsätze die Grundsätze des code of ethics der IFAC berücksichtigen sollen. Siehe hierzu *Europäisches Parlament* (Hrsg.) (2005), S. 6 f.

<sup>1283</sup> Vgl. auch IFAC (Hrsg.) (2005c), S. 2.

<sup>1284</sup> Auch so *Ludewig, R.* (2002), Sp. 285 f.

fangenheit (§ 49 WPO) unter.<sup>1285</sup> Von besonderer Bedeutung im Rahmen der hier betrachteten Dienstleistung sind die aus den Berufsgrundsätzen und -pflichten abgeleiteten Ausschlussgründe, die in den §§ 319 und 319a HGB geregelt sind. Hiernach wird zwar nicht geregelt, ob ein Wirtschaftsprüfer eine Dienstleistung Interne Revision erbringen kann beziehungsweise unter welchen Umständen er diese nicht erbringen darf, jedoch wird hervorgehoben, dass ein Wirtschaftsprüfer, wenn er eine solche Dienstleistung für ein Unternehmen erbringt, grundsätzlich nur unter bestimmten Umständen gleichzeitig auch Abschlussprüfer dieses Unternehmens sein darf.<sup>1286</sup>

Zur Konkretisierung der Berufsgrundsätze und -pflichten hat die WPK, aufgrund der Ermächtigung durch § 57 Abs. 3 und 4 WPO, am 11. Juni 1996 eine Berufssatzung für WP und vBP<sup>1287</sup> erstellt, die erstmalig am 16. September 1996 in Kraft getreten ist.<sup>1288</sup> Jedoch hat die WPK nicht alle Satzungsermächtigungen nach § 57 Abs. 3 und 4 WPO voll ausgeschöpft und beschränkt sich für einzelne Themenbereiche auf wenige Vorschriften, wie z.B. zur Qualitätssicherung.<sup>1289</sup>

Ergänzt werden die kodifizierten Berufsgrundsätze und -pflichten durch nicht kodifizierte, deren Herausgabe seit Jahren in der Kompetenz des IDW liegt.<sup>1290</sup> Diese stellen jedoch in erster Linie eine Ableitung der kodifizierten Berufsgrundsätze und -pflichten dar.<sup>1291</sup> Auch das WPK beteiligt sich hierbei an der Erarbeitung von Verlautbarungen. Bezüglich der Qualitätssicherung wurde vom IDW in Zusammenarbeit mit der WPK eine Verordnung erlassen, die die Anforderungen an ein Qualitätssicherungssystem in Wirtschaftsprüferpraxen darlegt<sup>1292</sup> und somit die fehlenden Vorschriften in der BS WP/vBP zu diesem Thema ergänzt.

---

<sup>1285</sup> Siehe hierzu *Ludewig, R.* (2002), Sp. 284 f.

<sup>1286</sup> Eine ausführlichere Auseinandersetzung mit diesem Thema wird in Kapitel 2.3.2.3 vorgenommen.

<sup>1287</sup> Zur Abgrenzung der Bindungswirkung der BS WP/vBP und der WPO siehe Fußnote 1128.

<sup>1288</sup> Die letzte Änderung der Satzung stammt vom 29. November 2001 und ist am 11. März 2002 in Kraft getreten.

<sup>1289</sup> So auch *Lück, W.* (1999), S. 32.

<sup>1290</sup> Siehe hierzu auch Kapitel 3.5.

<sup>1291</sup> Jedoch werden in diesem Zusammenhang z.B. auch Einzelfragen zur Rechnungslegung erörtert. Siehe zu diesen Ausführungen *Ludewig, R.* (2002), Sp. 287.

<sup>1292</sup> Siehe hierzu VO 1/2006 Tz. 1.

Ohne auf einzelne Aspekte einer unterschiedlichen Darstellung und inhaltlichen Präzisierung ethischer Grundsätze nach amerikanischen, internationalen und deutschen Normen einzugehen, kann festgehalten werden, dass die Berufsgrundsätze und -pflichten, denen deutsche Wirtschaftsprüfer unterworfen sind, die dargestellten ethischen Grundsätze, wie sie von Seiten der IFAC und des AICPA für die Erbringung von agreed-upon procedures gefordert werden, abdecken.<sup>1293</sup> Dabei ist besonders hervorzuheben, dass, obwohl die IFAC die Unabhängigkeit des Prüfers bei der Erbringung einer agreed-upon procedure nicht fordert und die ethischen Grundsätze des AICPA für den deutschen Berufsstand keine Bindungswirkung entfalten, die Berufsgrundsätze und -pflichten einen deutschen Wirtschaftsprüfer zur Wahrung der Unabhängigkeit im Rahmen einer solchen Dienstleistung verpflichten.

### **4.3.3 Vereinbarung der Auftragsbedingungen**

#### **4.3.3.1 Elemente der Auftragsleistung**

Gemäß dem ISRS 4400 hat der Prüfer mit den Vertretern des Unternehmens sowie mit weiteren bezeichneten Parteien, die eine Ausfertigung des Berichts über die tatsächlichen Feststellungen erhalten, zu gewährleisten, dass im Hinblick auf die vereinbarten Prüfungshandlungen und die Auftragsbedingungen klares Einvernehmen herrscht. Die Punkte, die zu vereinbaren sind, umfassen:

- Die Art des Auftrags einschließlich der Tatsache, dass die durchgeführten Prüfungshandlungen keine Abschlussprüfung und keine prüferische Durchsicht darstellen und dass demzufolge keine Zusicherung gegeben wird.
- Die Angabe des Auftragszwecks.
- Die Bezeichnung des zu behandelnden Gegenstands, auf die die vereinbarten Prüfungshandlungen angewandt werden.<sup>1294</sup>
- Die Art, der zeitliche Ablauf und der Umfang der vorzunehmenden Prü-

---

<sup>1293</sup> In Bezug auf die ethischen Anforderungen der IFAC sehen das ebenso *Diße, S. / Merz, G.* (2000), S. 470; *Kuhner, C.* (1999), S. 15; *Ludewig, R.* (2002), Sp. 289; *Obers-te-Padtberg, S.* (2003), S. 45;

<sup>1294</sup> Gemäß dem ISRS 4400.2 ist der Standard des IFAC grundsätzlich für finanzielle Informationen als zu behandelnden Gegenstand konzipiert. Jedoch wird explizit darauf verwiesen, dass auch nichtfinanzielle Informationen als zu behandelnder Gegenstand in Frage kommen.

fungshandlungen.

- Die erwartete Form des Berichts über die tatsächlichen Feststellungen.
- Die Beschränkungen im Hinblick auf die Verteilung des Berichts über die tatsächlichen Feststellungen. Falls eine solche Beschränkung nicht in Übereinstimmung mit gesetzlichen Erfordernissen stehen sollte, darf der Prüfer den Auftrag nicht annehmen.<sup>1295</sup>

Der Standard des AICPA legt die Gewichtung der Auftragsbedingungen in diesem Zusammenhang etwas anders. Neben der im Kontext der AT Section 201 notwendigen Unabhängigkeit werden als weitere Punkte, die für eine agreed-upon procedure vorausgesetzt werden, die folgenden aufgegriffen:

- Eine der folgenden Bedingungen ist erfüllt:
  - Die Partei, die den Prüfer beauftragen will, ist verantwortlich für den zu behandelnden Gegenstand oder verfügt über eine vernünftige Grundlage, eine Erklärung über den zu behandelnden Gegenstand anzubieten, wenn die Art des zu behandelnden Gegenstands von einer derartigen Beschaffenheit ist, dass keine anderweitige verantwortliche Partei existiert.
  - Die Partei, die den Prüfer beauftragen will, ist nicht verantwortlich für den zu behandelnden Gegenstand, jedoch ist sie in der Lage, den Prüfer mit Prüfungsnachweisen über den zu behandelnden Gegenstand zu versorgen, der im Verantwortungsbereich einer dritten Partei liegt; oder sie hat Zugang zu einer dritten Partei, die verantwortlich ist für den zu behandelnden Gegenstand und den Prüfer mit Prüfungsnachweisen versorgen kann.
- Der Prüfer und die bestimmten Parteien einigen sich über die erbrachten oder zu erbringenden Prüfungshandlungen.
- Die bestimmten Parteien übernehmen die Verantwortung für die Hinlänglichkeit der für ihre Zwecke vereinbarten Prüfungshandlungen.
- Der spezielle zu behandelnde Gegenstand, auf den die Prüfungshandlungen angewandt werden, ist einer angemessenen konsistenten Mes-

---

<sup>1295</sup> Siehe hierzu ISRS 4400.9.



sung unterworfen.

- Kriterien, die zur Bestimmung der tatsächlichen Feststellungen herangezogen werden, sind zwischen dem Prüfer und den bestimmten Parteien vereinbart.
- Für die Prüfungshandlungen, die auf den zu behandelnden Gegenstand angewendet werden sollen, kann erwartet werden, dass sie auf Grundlage der Kriterien zu angemessenen konsistenten Feststellungen führen.
- Es wird erwartet, dass offenkundige Tatsachen in Bezug auf den zu behandelnden Gegenstand existieren, die eine angemessene Grundlage für die Darstellung der Feststellungen im Bericht des Prüfers bilden.
- Wo es angebracht ist, haben sich der Prüfer und die bestimmten Parteien über jedwede Wesentlichkeitsgrenzen für die Zwecke der Berichterstattung zu verständigen.
- Die Nutzung des Berichtes ist auf die bestimmten Parteien einzuschränken.
- Für agreed-upon procedures über zukunftsorientierte finanzielle Informationen müssen die Erklärungen über die zukunftsorientierten Informationen<sup>1296</sup> auch Erläuterungen über den dieser Erklärung zugrunde liegenden Annahmen enthalten.<sup>1297</sup>

Es wird deutlich, dass die Ausführungen des Standards der IFAC allgemeiner gehalten sind und ihren Fokus auf die Betonung der vertraglichen Vereinbarung zwischen dem Prüfer und den bestimmten Parteien richten, ohne deren Inhalt näher zu explizieren. Im Gegensatz hierzu geht der Standard des AICPA mehr ins Detail und hebt die wesentlichen Charakteristiken der zwischen den Vertragsparteien zu vereinbarenden Elemente hervor. Hierdurch wird gewährleistet, dass zum einen zwischen den Vertragsparteien ein Konsens über die

---

<sup>1296</sup> Gemäß der AT Section 301 sind Erklärungen über zukunftsorientierte finanzielle Informationen (prospective financial Statements) entweder Vorhersagen über die zukünftige finanzielle Situation eines Unternehmens oder Erwartungen über die zukünftige finanzielle Situation eines Unternehmens bei Eintritt bestimmter hypothetischer Szenarien. Per definitionem enthalten Erklärungen über zukunftsorientierte finanzielle Informationen immer auch die diesen zugrunde liegenden Annahmen. Siehe hierzu AT Section 301.8 Bst. a, c und d.

<sup>1297</sup> Siehe auch AT Section 201.6.

zu vereinbarenden Inhalte des Auftrages erreicht werden muss und zum anderen ein Rahmen für diese Inhalte gesteckt wird, der die Grundlage dafür schafft, dass, unabhängig von der individuellen Ausgestaltung eines agreed-upon procedure Auftrags, dieser die Nutzer in die Lage versetzt, eigene angemessene und konsistente Schlussfolgerungen aus den berichteten Feststellungen des Prüfers zu ziehen.

Diese Merkmale werden im Standard der IFAC nicht explizit hervorgehoben. Fraglich ist jedoch, ob eine Nichteinhaltung der Voraussetzungen, insbesondere bezogen auf den zu behandelnden Gegenstand, der Kriterien und durchzuführenden Prüfungshandlungen für die bestimmten Parteien einen Nutzen bringen kann. Betont wurde, dass der zu behandelnde Gegenstand für eine angemessene konsistente Messung geeignet sein muss, die Kriterien angemessen und für die bestimmten Parteien zugänglich sein müssen und die Prüfungshandlungen so beschaffen sein müssen, dass sie unter Berücksichtigung der Kriterien zu angemessenen konsistenten Feststellungen führen. Sollte dies nicht der Fall sein, so kann unterstellt werden, dass die bestimmten Parteien, die auf Basis der berichteten Feststellungen ihre eigenen Schlussfolgerungen hieraus ziehen müssen, Missverständnissen unterliegen können und nicht zu objektiven, ohne Interpretationsspielraum behafteten Urteilen gelangen können. Im Falle der in dieser Arbeit betrachteten Dienstleistung, der Übernahme der Internen Revision durch Wirtschaftsprüfer, ist dieser Umstand von besonderem Interesse. Grundsätzlich gibt die Interne Revision im Rahmen ihrer prüferischen Tätigkeit ein Urteil über den von ihr geprüften Sachverhalt ab. Bei einer Ausgestaltung der Übernahme der prüferischen Tätigkeit durch Wirtschaftsprüfer nach dem ISRS 4400 würde die Urteilsbildung und -kommunikation entfallen. Dieser Nachteil kann nur dann aufgehoben werden, wenn die mit der erbrachten Prüfung berichteten Feststellungen und die diesen zugrunde liegenden Elemente so beschaffen sind, dass die Unternehmensleitung, als primärer Nutzer dieser Leistung, zwangsläufig zu einem Urteil gelangt, welches grundsätzlich nahezu identisch mit dem Urteil eines Internen Revisors oder des Wirtschaftsprüfers wäre, wenn dieser ein Urteil abgeben könnte. Insofern kann geurteilt werden, dass in Bezug auf die Dienstleistung Interne Revision die restriktiveren Kriterien des AICPA durchaus angebracht

erscheinen, um zu gewährleisten, dass eine angemessene und konsistente Urteilsbildung durch die Nutzer ermöglicht wird.

#### **4.3.3.2 Vereinbarung und Hinlänglichkeit von Prüfungshandlungen**

Unter bestimmten Umständen, wie z.B. wenn die Prüfungshandlungen zwischen Aufsichtsbehörden, Vertretern des Industriezweiges und Vertretern des Berufsstandes vereinbart worden sind, ist der Prüfer nicht in der Lage, alle Parteien, für die der Bericht bestimmt ist, in den Prozess zur Vereinbarung der Prüfungshandlungen einzubeziehen. In solchen Fällen kann es der Prüfer beispielsweise in Erwägung ziehen, die zu vereinbarenden durchzuführenden Prüfungshandlungen mit zuständigen Vertretern der betroffenen Parteien zu diskutieren, die relevanten Schriftwechsel dieser Parteien durchzusehen oder diesen Parteien einen Entwurf der Art des Berichtes, der erstellt werden soll, zu übersenden.<sup>1298</sup>

Weiterhin empfiehlt es sich, im Interesse des Auftraggebers und des Prüfers, dass der Prüfer ein Auftragsschreiben zur Dokumentation der bedeutendsten Bedingungen seiner Beauftragung versendet. Ein solches Auftragsschreiben dient der Bestätigung für die Übernahme des Auftrags durch den Prüfer und beugt Missverständnissen im Hinblick auf Sachverhalte wie Ziele und Umfang des Auftrags, Umfang der Verantwortung des Prüfers und Form der zu erstattenden Berichte vor.<sup>1299</sup>

Aspekte, die in einem Auftragsschreiben enthalten sein sollten, sind folgende:

- Eine Auflistung der durchzuführenden Prüfungshandlungen, wie sie mit den bestimmten Parteien vereinbart worden sind.
- Eine Erklärung darüber, dass die Verteilung des Berichts über die tatsächlichen Feststellungen auf die Parteien beschränkt wird, die die durchzuführenden Prüfungshandlungen vereinbart haben.

Zusätzlich kann der Prüfer dem Auftragsschreiben einen Entwurf über die Art des Berichts über die tatsächlichen Feststellungen, der herausgegeben werden soll, beifügen.<sup>1300</sup>

---

<sup>1298</sup> Auch so ISRS 4400.10.

<sup>1299</sup> Hierzu ISRS 4400.11.

<sup>1300</sup> Siehe ISRS 4400.12

Auch der Standard des AICPA geht auf diese Eventualität ein. Demnach ist es zur Befriedigung der Erfordernisse, dass der Prüfer und die bestimmten Parteien sich über die durchgeführten oder durchzuführenden Prüfungshandlungen einigen und die bestimmten Parteien die Verantwortung für die Hinlänglichkeit der für ihre Zwecke vereinbarten Prüfungshandlungen übernehmen, gewöhnlich erforderlich, dass der Prüfer direkt mit den bestimmten Parteien kommuniziert und von diesen eine zustimmende Bestätigung bekommt. Dies kann beispielsweise dadurch erreicht werden, dass der Prüfer sich mit den bestimmten Parteien persönlich trifft oder dass er einen Entwurf über den zu erwartenden Bericht oder eine Kopie der Auftragsbestätigung an die bestimmten Parteien verteilt und so ihre Zustimmung einholt. Sollte der Prüfer nicht in der Lage sein, direkt mit allen bestimmten Parteien zu kommunizieren, so hat er die genannten Erfordernisse in einer der folgend genannten oder ähnlichen Art zu erfüllen:

- Vergleich der anzuwendenden Prüfungshandlungen mit von den bestimmten Parteien schriftlich fixierten Erfordernissen.
- Diskussion der anzuwendenden Prüfungshandlungen mit geeigneten Vertretern der bestimmten Parteien.
- Durchsicht der relevanten Verträge mit oder Schriftwechsel von den bestimmten Parteien.

Der Prüfer darf nicht über einen Auftrag berichten, wenn nicht alle bestimmten Parteien den durchgeführten oder durchzuführenden Prüfungshandlungen und der Übernahme der Verantwortung für die Hinlänglichkeit der für ihre Zwecke vereinbarten Prüfungshandlungen zugestimmt haben.<sup>1301</sup>

In diesem Kontext hebt auch der AICPA-Standard für agreed-upon procedures die Bedeutung eines Auftragsbestätigungsschreibens und dessen Bedeutung für die Verständigung mit dem Kunden hervor. Dieses sollte an den Kunden und unter Umständen an alle bestimmten Parteien gerichtet sein und Sachverhalte darstellen, die der Verständigung mit dem Kunden förderlich sind. Hierzu zählen:

- Die Art des Auftrags.

---

<sup>1301</sup> Siehe auch AT Section 201.7.

- Die Identifikation des zu behandelnden Gegenstands oder einer Erklärung über diesen, die verantwortliche Partei und die zu verwendenden Kriterien.
- Die Identifikation der bestimmten Parteien.
- Die Kenntnis der bestimmten Parteien bezüglich ihrer Verantwortlichkeit für die Hinlänglichkeit der Prüfungshandlungen.
- Die Verantwortlichkeit des Prüfers.
- Ein Verweis auf die zugrunde gelegten Normen.
- Eine Aufzählung der vereinbarten Prüfungshandlungen oder ein Verweis auf diese.
- Zu erwartende Ausschlussklauseln, die in den Bericht aufgenommen werden.
- Beschränkungen der Nutzung des Berichts.
- Unterstützung, die dem Prüfer gegeben wurde.
- Die Einbindung von Spezialisten.
- Die Vereinbarung von materiellen Beschränkungen.<sup>1302</sup>

Bei beiden Standards wird der Fokus darauf gerichtet, dass der Prüfer und die bestimmten Parteien den zu vereinbarenden Prüfungshandlungen zuzustimmen haben und welche Maßnahmen zu ergreifen sind, wenn eine direkte Kommunikation zwischen dem Prüfer und den bestimmten Parteien nicht möglich ist. Der Standard des AICPA verdeutlicht überdies, dass die Verantwortung für die Hinlänglichkeit der vereinbarten Prüfungshandlungen bei den bestimmten Parteien verbleibt. Dies ist eine Hervorhebung der bereits in der Definition der agreed-upon procedures des AICPA beschriebenen Tatsache, die darauf zurückzuführen ist, dass die Prüfungshandlungen im Wesentlichen durch die bestimmten Parteien beeinflusst werden und somit der Prüfer hierbei nicht mehr eigenständig tätig werden kann, weshalb er auch nicht in die Verantwortung genommen werden kann. Ohne dass der Standard der IFAC dies explizit betont, liegt dieser Umstand in der Natur von agreed-upon procedures

---

<sup>1302</sup> Vgl. AT Section 201.10.

begründet und ist somit auch im Rahmen der agreed-upon procedures der IFAC zu unterstellen.

Bezogen auf die Dienstleistung Interne Revision kann Folgendes unterstellt werden. Der Kreis der bestimmten Parteien ist grundsätzlich überschaubar. Zunächst gilt es, die Unternehmensleitung als Auftraggeber, Leistungsempfänger und für den jeweiligen zu behandelnden Gegenstand verantwortliche Partei zu nennen. Darüber hinaus kann im Falle eines partiellen Outsourcings der im Unternehmen verbleibende Leiter der Internen Revision oder im Falle eines vollständigen Outsourcings eine von der Unternehmensleitung mit der Aufgabe der Koordination und Überwachung des Wirtschaftsprüfers betraute Person oder Abteilung als bestimmte Partei identifiziert werden. Aufgrund des überschaubaren Kreises erscheint grundsätzlich die Möglichkeit gegeben, dass eine direkte Kommunikation zur Vereinbarung der Auftragsbedingungen gewährleistet werden kann. Für den Fall, dass weitere Parteien hinzukommen sollten oder die genannten mitunter nicht zur Verfügung stehen, ist entsprechend den oben genannten Erfordernissen zu verfahren. Unabhängig davon sollte, wie beschrieben, jeder Auftrag des Wirtschaftsprüfers durch ein Auftragsbestätigungsschreiben begleitet werden. Dieser Umstand ist, wie gezeigt, von Bedeutung, da durch eine schriftliche Wiedergabe der Vereinbarungen den bestimmten Parteien die Gelegenheit gegeben wird, festzustellen, ob eventuelle Missverständnisse aufgetreten sind und der Wirtschaftsprüfer bei nach Auftragsbeendigung auftretenden Meinungsverschiedenheiten über die erbrachten Leistungen auf dieses Auftragsschreiben verweisen kann.

#### 4.3.4 Durchführung einer agreed-upon procedure

Die Phasen einer agreed-upon procedure setzen sich aus der Planung und Überwachung, der Dokumentation, den Prüfungshandlungen und der Prüfungsnachweisgewinnung und schließlich der Berichterstattung zusammen. Folgend soll auf diese einzelnen Phasen eingegangen werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass diese Phasen nicht als losgelöste sequenzielle Schritte anzusehen sind, sondern sich überlappen oder gegenseitig mit einschließen können.

##### 4.3.4.1 Planung und Überwachung

Ein Kernaspekt einer Prüfungsvorbereitung ist die Planung der Prüfung. Die Planung ist hierbei als der Entwurf einer Ordnung zu verstehen, nach der die Prüfung zu vollziehen ist. Sie ist die Grundlage dafür, dass die Prüfung ziel-, zeitgerecht und wirtschaftlich durchgeführt werden kann.<sup>1303</sup> Sie bildet den ersten Teilprozess im Gesamtprozess einer Prüfung.<sup>1304</sup>

Entsprechend steht auch im Standard der IFAC als erster Teilprozess der Prüfung, dass der Prüfer seine Tätigkeit in einer Weise zu planen hat, die eine effektive Durchführung des Auftrags gewährleistet.<sup>1305</sup> Weitere Ausführungen zum Inhalt und zur Ausgestaltung der Planung sind nicht vorhanden. Auch der Standard des AICPA ist hierbei nicht konkreter. Anmerkungen zur Planung sind hierin erst gar nicht aufgenommen worden. Grund hierfür ist, dass beide Standards bereits in ihren einleitenden Teilen auf andere Standards verweisen.

Im Falle der agreed-upon procedure nach IFAC wird auf den mittlerweile aufgehobenen ISA 120 verwiesen. Da das IFAE keine gemeingültigen Erläuterungen enthält, die die Planung betreffen, scheint es opportun, auf den ISAE 3000 zurückzugreifen, der deshalb am besten geeignet erscheint, da er als Richtlinie dient und grundsätzliche Prinzipien und wesentliche Handlungen für Prüfungen außerhalb der traditionellen Jahresabschlussprüfung aufzeigt.

---

<sup>1303</sup> Siehe hierzu auch *Sperl, A.* (1978), S. 19; *Wysocki, K. v.* (2003), S. 142.

<sup>1304</sup> Hierzu auch *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 228.

<sup>1305</sup> Vgl. ISRS 4400.13.

Demnach hat ein Prüfer<sup>1306</sup> einen Auftrag zu planen, um eine effektive und effiziente Durchführung der Prüfung zu gewährleisten. Planung bedeutet hierbei, dass eine allgemeine Strategie für den Aufgabenumfang, die Schwerpunkte, den Zeitumfang und die Durchführung des Auftrags entwickelt wird. Daneben bedarf es einer Auftragsplanung, die wiederum einen detaillierten Ansatz beinhaltet, der die Art, den Zeiteinsatz und das Ausmaß der Maßnahmen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen und die Gründe für die Verwendung dieser beschreibt. Diese beiden Phasen können auch als globale und detaillierte Planung bezeichnet werden.<sup>1307</sup> Eine angemessene Planung ist hilfreich, um wichtigen Bereichen des Auftrags eine gebührende Aufmerksamkeit zu widmen, potenzielle Probleme zeitnah zu identifizieren und den Auftrag zweckmäßig zu organisieren und durchzuführen, also die Effektivität und Effizienz des Auftrags sicherzustellen. Eine angemessene Planung sorgt darüber hinaus dafür, dass der Prüfer die Aufgaben der Prüfung zweckmäßig auf die Teammitglieder verteilt. Sie erleichtert dabei auch deren Führung und Überwachung sowie die Durchsicht ihrer Arbeiten. Ferner unterstützt die Planung, wenn nötig, die Koordination des Einsatzes von anderen Prüfern oder Spezialisten. Die Art und das Ausmaß der Planungsaktivitäten hängen von den konkreten Umständen des Auftrags ab und können demnach variieren. So haben beispielsweise die Größe und Komplexität des Unternehmens und die vergangenen Erfahrungen des Prüfers Einfluss auf den Umfang der Prüfungsplanung. Wesentliche Punkte, die bei der Prüfungsplanung beachtet werden sollten, sind:

- Die Bedingungen des Auftrags.
- Die Charakteristika des zu behandelnden Gegenstands und der Kriterien.
- Der Auftragsprozess und die möglichen Quellen für Prüfungsnachweise.
- Das Verständnis des Prüfers bezüglich des Unternehmens und dessen

---

<sup>1306</sup> Der ISAE 3000 verwendet den bereits in Kapitel 3.3.2.1 beschriebenen Begriff „practitioner“. Da jedoch die aus dem IFAE und dem ISAE 3000 verwendeten Richtlinien und Erläuterungen eine Konkretisierung der agreed-upon procedure ermöglichen sollen, wird im weiteren Verlauf, wenn nötig, der jeweilige Text aus diesen Standards an die Terminologie der agreed-upon procedure angepasst.

<sup>1307</sup> Siehe hierzu Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K. (2003), S. 228.



Umfeld, inklusive des Risikos, dass der zu behandelnde Gegenstand wesentliche Fehler beinhaltet.

- Die Identifikation der bestimmten Parteien und deren Bedürfnisse sowie die Berücksichtigung der Materialität und der Komponenten des Auftragsrisikos.
- Die personellen und fachlichen Voraussetzungen für den Auftrag, inklusive der Absicht und des Ausmaßes der Hinzuziehung von Spezialisten.<sup>1308</sup>

Dabei wird deutlich, dass die Planung keine eigenständige, losgelöste Prozessphase, sondern vielmehr einen kontinuierlichen, sich wiederholenden Prozess darstellt, der sich über die gesamte Dauer des Auftrags erstreckt. Als Ergebnis unerwarteter Ereignisse, Veränderungen der Bedingungen oder der erlangten Prüfungsnachweise bedarf es mitunter einer Modifikation und Anpassung der Strategie und der Auftragsplanung, wobei dies zu einer Planung von Art, Zeitumfang und Ausmaß der zukünftigen Handlungen führt.<sup>1309</sup>

Bei der Planung und Durchführung eines Auftrags hat der Prüfer eine kritische Grundhaltung zu wahren. Primäres Erfordernis hierfür ist, dass der Prüfer sich darüber bewusst ist, dass möglicherweise Umstände existieren, die dazu führen können, dass der zu behandelnde Gegenstand oder Informationen hierüber fehlerhaft sind. Dabei bedeutet eine kritische Grundhaltung, dass der Prüfer kritische Beurteilungen, mit einer hinterfragenden Geisteshaltung, in Bezug auf die Validität der erlangten Prüfungsnachweise vornimmt und wachsam gegenüber Prüfungsnachweisen ist, die der Zuverlässigkeit der Dokumente oder Darstellungen der verantwortlichen Partei widersprechen oder diese in Frage stellen.<sup>1310</sup>

Der Prüfer hat sich ferner die erforderlichen Informationen anzueignen, die ihn befähigen, den zu behandelnden Gegenstand und andere Umstände des Auftrags zu verstehen. Diese müssen ausreichend sein, um das Risiko identifizieren und bewerten zu können, dass der zu behandelnde Gegenstand oder Informationen hierüber fehlerhaft sind. Ferner müssen die Informationen ausrei-

---

<sup>1308</sup> Zu diesen Ausführungen siehe ISAE 3000.12.

<sup>1309</sup> Siehe ISAE 3000.13.

<sup>1310</sup> Vgl. ISAE 3000.14.

chend sein, um weitere notwendige Handlungen zur Prüfungsnachweisgewinnung gestalten und durchführen zu können.<sup>1311</sup>

Das Verständnis bezüglich des zu behandelnden Gegenstands und anderer Umstände des Auftrags ist ein besonders wichtiger Aspekt für die Planung und Durchführung eines Auftrags. Dieses Verständnis bietet dem Prüfer einen Rahmen für die Ausübung seiner professionellen Urteilsfähigkeit innerhalb des Auftrags. Dies ist beispielsweise nützlich bei:

- der Berücksichtigung der Charakteristika des zu behandelnden Gegenstands,
- der Beurteilung der Eignung der Kriterien,
- der Identifizierung, ob bestimmte Erwägungen notwendig sind, wie z.B. der Bedarf nach speziellen Fähigkeiten oder Spezialisten,
- der Entwicklung von Erwartungen als Basis für analytische Prüfungshandlungen,
- der Bewertung von Prüfungsnachweisen, inklusive der Angemessenheit von mündlichen oder schriftlichen Darstellungen der verantwortlichen Partei.<sup>1312</sup>

Für die Festlegung, wie umfangreich sein Verständnis bezüglich des zu behandelnden Gegenstands und weiterer Umstände des Auftrags sein muss, ist er auf seine professionelle Urteilstkraft angewiesen. Dabei muss er berücksichtigen, dass dieses Verständnis ausreichend sein muss, um einschätzen zu können, wie groß das Risiko ist, dass der zu behandelnde Gegenstand fehlerhaft sein kann. Im Allgemeinen ist hierbei davon auszugehen, dass der Prüfer grundsätzlich nicht ein gleichartiges Verständnis in Bezug auf den zu behandelnden Gegenstand haben kann wie die verantwortliche Partei.<sup>1313</sup>

Bei den vorstehenden Ausführungen gilt es jedoch zu berücksichtigen, dass der ISAE 3000 für Aufträge dient mit dem Ziel, ein Urteil über einen zu behandelnden Gegenstand oder einer Erklärung hierüber abzugeben. Bei einer agreed-upon procedure ist dies jedoch nicht der Fall. Insofern müssen einzel-

---

<sup>1311</sup> Siehe ISAE 3000.15.

<sup>1312</sup> Siehe auch ISAE 3000.16.

<sup>1313</sup> Auch so ISAE 3000.17.

ne Aspekte der so konkretisierten Planung relativiert werden. Dies gilt insbesondere für die Bereiche, die sich mit dem Risiko der Fehlerhaftigkeit von Informationen beschäftigen. Dieses Risiko ist von zentraler Bedeutung für die Zuverlässigkeit des Urteils, das darüber Auskunft gibt, ob ein zu behandelnder Gegenstand oder eine Erklärung hierüber frei von wesentlichen Fehlern ist. Es bestimmt somit auch die Art, den Zeitumfang und das Ausmaß der Prüfungshandlungen, die dazu dienen, das Risiko eines fehlerhaften Urteils zu minimieren. Aus einer Risikoanalyse, bezogen auf das Risiko, dass der zu behandelnde Gegenstand oder eine Erklärung hierüber wesentliche Fehler enthält, leitet der Prüfer somit im Wesentlichen die Art, den Zeitumfang und das Ausmaß der zu ergreifenden Prüfungshandlungen ab.<sup>1314</sup> Bei einer agreed-upon procedure ist dies jedoch in der Durchführungsphase nicht von Bedeutung, da die Prüfungshandlungen bereits in der Vertragsverhandlung und somit im Auftrag festgelegt werden. Insofern obliegt dem Prüfer eine andere Verantwortung im Rahmen einer agreed-upon procedure als bei einem Auftrag mit Urteilsabgabe.<sup>1315</sup> Es wurde jedoch gezeigt, dass diese Überlegungen bei der Festlegung von Kriterien und Prüfungshandlungen wichtig sind, um den bestimmten Parteien eine eigene verlässliche Urteilsbildung zu ermöglichen. Insofern betreffen Überlegungen zur Glaubwürdigkeit von Informationen, insbesondere die Möglichkeit der Fehlerhaftigkeit des zu behandelnden Gegenstands oder einer Erklärung hierüber, die Verhandlungsphase, die zu einem Auftrag führt. In dieser Phase ist zu berücksichtigen, in welchem Umfang Prüfungshandlungen notwendig sind, um auf der Basis der hieraus resultierenden Feststellungen den bestimmten Parteien eine eigene verlässliche Urteilsbildung zu ermöglichen. Diese Teilaspekte der Planung spielen somit nicht erst in der Phase der Auftragsumsetzung eine Rolle, sondern sind bereits bei der Auftragsverhandlung zu bedenken. Ferner unterstreichen diese Ausführungen, dass die festgelegten Aspekte einer agreed-upon procedure im Auftrag nicht zwangsläufig endgültig sein sollten. Erfährt der Prüfer im Rahmen seiner Tätigkeit von Umständen, die seiner Meinung nach die Zuverlässigkeit seiner Feststellungen für eine verlässliche Urteilsbildung beeinträchtigen, so sollten Maßnahmen ergriffen

---

<sup>1314</sup> Vgl. hierzu *IDW* (Hrsg.) (2000), Abschnitt R, Tz. 32.

<sup>1315</sup> Zur Verantwortung des Prüfers im Rahmen einer agreed-upon procedure siehe Kapitel 4.3.4.3.1.

werden, die es erlauben, die vereinbarten Prüfungshandlungen den neuen Umständen anzupassen. Dies kann beispielsweise durch neue Verhandlungen erfolgen, die zu einer Überarbeitung und Anpassung des Auftrags führen.<sup>1316</sup>

Der Standard des AICPA für agreed-upon procedures verweist für die Planung auf die standards of fieldwork der attest engagements. Die hierin gemachten Ausführungen sind grundsätzlich ähnlich zu den beschriebenen Ausführungen des ISAE 3000. Einen weitergehenden Schwerpunkt bilden jedoch die Ausführungen zur Involvierung von Assistenten im Team des Prüfers und insbesondere zur Überwachung von deren Arbeitsbeitrag. Demnach hat der Prüfer die eingesetzten Teammitglieder über ihre Verantwortlichkeiten zu unterrichten. Dies beinhaltet auch die Erläuterung der Ziele, die mit den ihnen übertragenen Handlungen erreicht werden sollen, und die Umstände, die die Art, den Zeitumfang und das Ausmaß dieser Handlungen beeinflussen. Dabei sollte der verantwortliche Prüfer die Teammitglieder so unterweisen, dass wesentliche Fragen, die während eines Auftrags entstehen, zu seiner Kenntnis gelangen und er diese bewerten kann.<sup>1317</sup>

Überwachung in diesem Kontext beinhaltet die Steuerung der Bemühungen der Teammitglieder im Hinblick auf die Erreichung des Auftragziels und die Beurteilung, ob diese Bemühungen zur Erreichung der Ziele eines Auftrags beitragen. Die Überwachung beinhaltet dabei u.a. das Instruieren, das Informiertsein über auftretende Probleme, die Durchsicht der Ergebnisse der Arbeit der Teammitglieder und den Umgang mit Meinungsdivergenzen innerhalb der Teammitglieder. Der Umfang einer angemessenen Überwachung variiert dabei in Abhängigkeit von diversen Faktoren, zu denen auch die Art und Komplexität des zu behandelnden Gegenstands sowie die Qualifikationen der eingesetzten Mitarbeiter zählen.<sup>1318</sup> Ziel hierbei ist es, durch die Durchsicht der Arbeitsbeiträge sicherzustellen, dass diese angemessen durchgeführt wurden, und bewerten zu können, ob die Ergebnisse mit den Ergebnissen konsistent sind, die im Bericht dargestellt werden.<sup>1319</sup>

Unabhängig von den zuvor gemachten Ausführungen muss ein deutscher

---

<sup>1316</sup> Siehe hierzu auch Kapitel 4.3.4.6.

<sup>1317</sup> Vgl. AT Section 101.49.

<sup>1318</sup> Siehe AT Section 101.48.

<sup>1319</sup> Hierzu vgl. AT Section 101.50.

Wirtschaftsprüfer, aufgrund seiner Verpflichtung zur Gewissenhaftigkeit seiner Berufsausübung, durch eine sachgerechte Prüfungsplanung dafür Sorge tragen, dass ein den Umständen des Auftrags angemessener und ordnungsgemäßer Prüfungsablauf in sachlicher, personeller und zeitlicher Hinsicht gewährleistet wird.<sup>1320</sup> Dies beinhaltet auch, dass der Wirtschaftsprüfer dem Mandanten mitteilt, dass der Auftrag nicht oder nur teilweise erfüllt werden kann, wenn ihm vom Kunden eine nicht ausreichende Frist für die Auftragsdurchführung gesetzt wurde.<sup>1321</sup>

Festzuhalten bleibt, dass die Planung einer agreed-upon procedure nicht erst nach der Auftragserteilung, sondern bereits bei den Verhandlungen für den Auftrag einsetzt. Ferner bedarf es einer regelmäßigen Aktualisierung dieser Planung, in Abhängigkeit von eventuellen Änderungen der Auftragsinhalte und -bedingungen während der Auftragsdurchführung.

#### 4.3.4.2 Dokumentation

Der durch die Dokumentations- und Informationswirtschaft geprägte Begriff „Dokumentation“<sup>1322</sup> umfasst alle Verfahrensweisen, die das Sammeln, Ordnen, Speichern und Bereitstellen von Dokumenten aller Art zum Gegenstand haben<sup>1323</sup>, wobei unter Dokumenten in diesem Zusammenhang jede Art von Unterlage mit einem Informationsgehalt an zweckorientiertem Wissen zu verstehen ist.<sup>1324</sup> Die Definition des Begriffs „Prüfungsdokumentation“ im betriebswirtschaftlichen Prüfungswesen ist demgegenüber restriktiver, da hierbei der Schwerpunkt der Dokumentation auf die Erstellung von Dokumenten abzielt. Der Begriff ist deshalb im Sinne des allgemeinen Dokumentationsbegriffs zu erweitern. Unter Prüfungsdokumentation sollen somit alle Verfahrensweisen verstanden werden, die sowohl das Erstellen als auch das Sammeln, Ordnen, Speichern und Bereitstellen von Dokumenten aller Art zum Gegenstand haben.<sup>1325</sup>

Gemäß dem Standard der IFAC hat der Prüfer die Sachverhalte zu dokumentieren, die für die Erbringung von Nachweisen für den zu erstellenden Bericht

<sup>1320</sup> Vgl. auch § 43 Abs. 1 WPO i.V.m. § 4 Abs. 2 u. 3 u. § 24a BS WP/vBP.

<sup>1321</sup> Siehe hierzu *WPK* (Hrsg.) (2005), S. 37.

<sup>1322</sup> So auch *Lück, W.* (1999), S. 158.

<sup>1323</sup> Siehe hierzu auch *Mertens, P. / Schrammel, D.* (1977), S. 5.

<sup>1324</sup> Vgl. auch *Wittmann, W.* (1959), S. 14.

<sup>1325</sup> Auch so *Lück, W.* (1999), S. 158.

über die tatsächlichen Feststellungen wichtig sind und die nachweisen, dass die Durchführung des Auftrags in Übereinstimmung mit dem Standard für agreed-upon procedures der IFAC und den Auftragsbedingungen erfolgt ist.<sup>1326</sup> Ähnlich wie auch bei den Ausführungen zur Planung fehlen beim Standard der IFAC weitere detailliertere Darstellungen und beim Standard des AICPA wurden die Ausführungen zur Dokumentation der Auftragsdurchführung durch den SSAE Nr. 11 gänzlich gestrichen. Insofern bedarf es erneut einer Hinzuziehung von Ausführungen anderer Standards.

In Ergänzung der oben gemachten Ausführungen wird im ISAE 3000 verdeutlicht, dass der Umfang der Dokumentation im Ermessen des Prüfers liegt.<sup>1327</sup> Grund hierfür ist, dass es weder notwendig noch durchführbar ist, dass der Prüfer jeden während des Auftrags berücksichtigten Sachverhalt dokumentiert. Hierbei wird darauf hingewiesen, dass es hilfreich sein kann, wenn der Prüfer für die Bestimmung des Umfangs der zu erstellenden oder aufzubewahrenden Dokumentation Überlegungen vornimmt, welche Informationen notwendig sind, um einem anderen Prüfer, der keine Vorkenntnisse in Bezug auf den Auftrag hat, ein Verständnis für die durchgeführten Tätigkeiten zu vermitteln. Ausgenommen hiervon sind Detailinformationen, da eine umfängliche Vermittlung der einzelnen Sachverhalte eines Auftrags nur durch eine direkte Kommunikation mit dem für die Dokumentation verantwortlichen Prüfer möglich ist.<sup>1328</sup>

Diese Aspekte werden auch durch den attestation engagements standard der AICPA hervorgehoben. Daneben wird verdeutlicht, dass die Dokumentation ausreichend sein muss, um es zum einen Teammitgliedern mit Verantwortung für die Überwachung und Durchsicht von Arbeitsbeiträgen zu ermöglichen, die Art, den Zeitumfang und das Ausmaß der durchzuführenden Tätigkeiten und der gewonnenen Informationen zu verstehen, und um zum anderen den Teammitgliedern aufzuzeigen, wer die Tätigkeiten und Arbeitsergebnisse erbracht und durchgesehen hat.<sup>1329</sup>

---

<sup>1326</sup> Vgl. ISRS 4400.14.

<sup>1327</sup> Unberücksichtigt hierbei bleiben die Ausführungen, die sich mit der Dokumentation von Schlussfolgerungen beschäftigen, die für die Urteilsbildung in einem assurance engagement von Bedeutung sind. Das IFAC enthält keine Ausführungen zu Inhalt und Umfang der Dokumentation.

<sup>1328</sup> Diese Ausführungen beziehen sich auf ISAE 3000.44.

<sup>1329</sup> Vgl. AT Section 101.103.

Beispiele für Inhalte der Dokumentation sind Arbeitsprogramme, Analysen, Mitteilungen, Auftragsbestätigungsschreiben, Vollständigkeitserklärungen, Zusammenfassungen oder Kopien von Unternehmensinformationen und erhaltene oder selbsterstellte Tabellen und Kommentare. Dabei kann die Dokumentation eine Papierform, elektronische oder andere mediale Form haben.<sup>1330</sup>

Da derartige Aufträge häufig vertrauliche Informationen beinhalten, hat der Prüfer die ethische und unter Umständen auch die rechtliche Verpflichtung, die Vertraulichkeit der vom Kunden oder der verantwortlichen Partei erhaltenen Informationen zu wahren. Er hat entsprechende Maßnahmen zu ergreifen, um die Vertraulichkeit dieser Informationen zu gewährleisten<sup>1331</sup> und einen ausreichenden Schutz gegen unberechtigte Zugriffe zu etablieren<sup>1332</sup>.

Darüber hinaus kann die Auftragsdokumentation des Prüfers durchaus eine nützliche Quelle von Informationen für den Kunden darstellen. Sie darf aber kein Teil der oder gar ein Ersatz für die eigenen Aufzeichnungspflichten des Kunden sein.<sup>1333</sup>

Ähnlich wie auch bei der Auftragsplanung ergibt sich für einen deutschen Wirtschaftsprüfer die Pflicht zu Dokumentation seiner Arbeit unabhängig vom vorliegenden Standard der IFAC. Gemäß Wirtschaftsprüferordnung hat der Wirtschaftsprüfer, unabhängig von der Art seines Auftrags, seine Tätigkeit durch die Anlage so genannter Handakten zu dokumentieren. Diese Handakten müssen ein zutreffendes Bild von der durch den Wirtschaftsprüfer erbrachten Tätigkeit geben.<sup>1334</sup> Bezüglich des Inhalts und Umfangs dieser Handakten entsprechen die Ausführungen in der Literatur denen, die hier im Rahmen der Darstellung der Standards der IFAC und des AICPA gemacht wurden.<sup>1335</sup>

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sich der Inhalt der Dokumentation von agreed-upon procedures aufgrund einer vielfältigen möglichen

---

<sup>1330</sup> Siehe AT Section 101.102.

<sup>1331</sup> Auch so AT Section 101.105.

<sup>1332</sup> Hierzu siehe AT Section 101.106.

<sup>1333</sup> Siehe AT Section 101.107.

<sup>1334</sup> Siehe § 51 Abs. 1 WPO.

<sup>1335</sup> An dieser Stelle soll nur auf einzelne Autoren verwiesen werden, deren Ausführungen grundsätzlich auch das beinhalten, was im Rahmen der Anforderungen an die Dokumentation eines agreed-upon-procedure-Auftrags hier aufgezeigt wurde. Siehe u.a. *Bischhof*, S. (2002) Sp. 96-100; *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 424-426; *Wysocki, K. v.* (2003), S. 234-240.

Ausprägung derartiger Aufträge stark unterscheiden kann. Dementsprechend ist es schwierig, umfassend die Elemente zu nennen, die eine Dokumentation über agreed-upon procedures enthalten muss. Ungeachtet dessen sollten folgende Mindestanforderungen an die Dokumentation einer agreed-upon procedure beachtet und die folgenden Informationen in die Dokumentation aufgenommen werden:

- Das Auftragsbestätigungsschreiben.
- Eine Darstellung der Prüfungshandlungen, die für den Auftrag vertraglich vereinbart wurden.
- Die aufgrund der Prüfungshandlungen erbrachten Prüfungsnachweise, die die Grundlage für den Bericht über die tatsächlichen Feststellungen bilden.
- Ein Schlussmemo, welches alle wesentlichen Feststellungen sowie bei der Prüfung festgestellte Fehler enthält.

#### **4.3.4.3 Art, Zeitumfang und Ausmaß der Prüfungshandlungen**

Die Ausführungen des ISRS 4400 zu Art, Zeitumfang und Ausmaß der Prüfungshandlungen beschränken sich im Wesentlichen auf rudimentäre Aussagen. Dies beinhaltet die Aussagen, dass der Prüfer die vereinbarten Prüfungshandlungen durchzuführen hat und die erhaltenden Nachweise als Grundlage für den Bericht über die tatsächlichen Feststellungen zu verwenden hat.<sup>1336</sup> Aus diesem Grund wird im Folgenden eine Untergliederung gewählt, die sich direkt am Standard des AICPA zu agreed-upon procedures orientiert.

---

<sup>1336</sup> Siehe ISRS 4400.15.



#### **4.3.4.3.1 Verantwortlichkeit der bestimmten Parteien und des Prüfers**

Agreed-upon procedures unterscheiden sich von Aufträgen, bei denen der Prüfer ein Urteil über die Sollkonformität eines zu behandelnden Gegenstands oder einer Erklärung hierüber abgibt. Der wesentliche Unterschied liegt darin, dass der Prüfer die durchzuführenden Prüfungshandlungen nicht im Rahmen seines eigenen Ermessens determiniert, sondern diese unter Beachtung der Bedürfnisse der Nutzer mit diesen vereinbart. Entsprechend unterscheidet sich auch die Verantwortung, die den bestimmten Parteien und dem Prüfer innerhalb eines solchen Auftrags zukommt.

Der Standard des AICPA betont deshalb, dass die bestimmten Parteien für die Hinlänglichkeit der vereinbarten Prüfungshandlungen im Hinblick auf Art, Zeitumfang und Ausmaß verantwortlich sind. Dies aus dem Grund, da sie ihre Bedürfnisse am besten kennen. Dies beinhaltet auch, dass die Parteien die Verantwortung für das Risiko übernehmen, dass diese Prüfungshandlungen unzureichend sind, um den Zweck zu erfüllen, den sie erfüllen sollen. Des Weiteren ist hiermit auch die Übernahme des Risikos verbunden, dass die Feststellungen des Prüfers missverstanden oder in einer unpassenden Weise genutzt werden. Vorausgesetzt, dass über die tatsächlichen Feststellungen ordnungsgemäß durch den Prüfer berichtet wurde.<sup>1337</sup>

In dem Maße, wie sich die Verantwortung der bestimmten Parteien im Rahmen einer agreed-upon procedure ausweitet, reduziert sich die des Prüfers, im Vergleich zu Aufträgen mit Urteilsabgabe. Demnach trägt der Prüfer die Verantwortung für die Durchführung der vereinbarten Prüfungshandlungen und die Berichterstattung über die tatsächlichen Feststellungen in Übereinstimmung mit den Inhalten des Standards zu den agreed-upon procedures und den Auftragsbedingungen. Ferner trägt der Prüfer die Verantwortung, dass eine fehlerhafte Anwendung der vereinbarten Prüfungshandlungen zu ungeeigneten Feststellungen führen kann, über die berichtet wird. Überdies obliegt ihm die Verantwortung für das Risiko, dass trotz ordnungsgemäßer Umsetzung der vereinbarten Prüfungshandlungen und angemessener Feststellungen über letztgenannte nicht oder nicht in geeigneter Weise Bericht erstattet wird.

---

<sup>1337</sup> Siehe hierzu AT Section 201.11.

Diese Risiken gilt es, durch den Prüfer zu minimieren. Dies kann dadurch geschehen, dass er den Auftrag angemessen plant und überwacht sowie die Prüfungshandlungen, Eruierung der Feststellungen und Berichterstattung unter Beachtung einer berufssüblichen Sorgfalt vornimmt.<sup>1338</sup> Voraussetzung hierfür ist, dass der Prüfer über eine ausreichende Kenntnis in Bezug auf den zu behandelnden Gegenstand verfügt, der das Objekt für die Durchführung der vereinbarten Prüfungshandlungen darstellt. Diese Kenntnisse kann sich der Prüfer durch eine ordentliche oder kontinuierliche Ausbildung, durch praktische Erfahrungen oder Beratungen mit Dritten aneignen.<sup>1339</sup>

Keine Verantwortung trägt der Prüfer für Abweichungen zwischen den durchzuführenden vereinbarten Prüfungshandlungen und den Prüfungshandlungen, die der Prüfer für notwendig erachten würde, wenn sein Auftrag keine agreed-upon procedure, sondern ein Auftrag mit dem Ziel einer Urteilsabgabe wäre. Die Prüfungshandlungen, zu deren Durchführungen gemäß der Vereinbarung sich der Prüfer verpflichtet, können hierbei einen kleineren oder größeren Umfang einnehmen als die Prüfungshandlungen, die der Prüfer für notwendig erachten würde, wenn er beauftragt würde, eine andere Auftragsform zu erbringen.<sup>1340</sup>

Ohne dass der Standard zu agreed-upon procedures der IFAC diese Verantwortungsverteilung zwischen Prüfer und bestimmten Parteien darstellt, kann aufgrund der Gleichheit von Inhalt respektive Intention der agreed-upon procedure nach IFAC und AICPA gefolgert werden, dass diese Ausführungen auch für einen Auftrag nach dem ISRS 4400 gelten. Da auch hiernach die Prüfungshandlungen zwischen den Vertragsparteien vereinbart werden und somit die Eigenständigkeit des Prüfers, in Bezug auf die Eruierung der notwendigen Prüfungshandlungen, eingeschränkt wird, ist eine Entbindung des Prüfers von der Verantwortung für die Hinlänglichkeit dieser vereinbarten Prüfungshandlungen folgerichtig. Entsprechend gilt es, in den vertraglichen Vereinbarungen auf diese Art der Verantwortungsverteilung ausdrücklich hinzuweisen, um Missverständnissen und eventuellen Regressforderungen von Seiten der be-

---

<sup>1338</sup> Siehe AT Section 201.12.

<sup>1339</sup> Auch so AT Section 201.13.

<sup>1340</sup> Hierzu siehe AT Section 201.14.

stimmten Parteien vorzubeugen.<sup>1341</sup>

#### **4.3.4.3.2 Durchzuführende Prüfungshandlungen**

Die Prüfungshandlungen, die der Prüfer und die bestimmten Parteien vereinbart haben, können so eingeschränkt oder so umfangreich sein, wie die bestimmten Parteien es wünschen. Unabhängig hiervon bildet eine mehrheitlich interpretierende Deutung einer Erklärung oder spezieller Informationen über einen zu behandelnden Gegenstand keine Grundlage für Prüfungshandlungen, die ausreichend sind, es dem Prüfer zu erlauben, über die durch diese Prüfungshandlungen erurierten tatsächlichen Feststellungen zu berichten. Unter bestimmten Umständen können die Prüfungshandlungen während des Auftrags weiterentwickelt oder verändert werden. Grundsätzlich besteht eine Flexibilität in der Bestimmung der notwendigen Prüfungshandlungen, solange die bestimmten Parteien sich des Umstandes bewusst sind, dass sie für die Hinlänglichkeit dieser Prüfungshandlungen im Hinblick auf deren Nutzen verantwortlich sind.<sup>1342</sup>

Zur Vermeidung von Missverständnissen sollte der Prüfer keinen Prüfungshandlungen zustimmen, die überwiegend subjektiv sind und somit einen großen Interpretationsspielraum zulassen. Entsprechend sollte die Bezeichnung der Prüfungshandlungen ausreichend konkret sein. Dies bedeutet, dass Bezeichnungen wie z.B. „allgemeine oder eingeschränkte Durchsicht“, „kontrollieren“ oder „testen“ vermieden werden sollten, es sei denn, diese werden innerhalb der Beschreibung der vereinbarten Prüfungshandlungen ausreichend konkretisiert. Ziel hierbei ist es, dass der Prüfer durch die Anwendung der vereinbarten Prüfungshandlungen eine angemessene und überzeugende Substanz erhält, die eine ausreichende Grundlage für die Berichterstattung über seine tatsächlichen Feststellungen bildet. Der Prüfer ist jedoch nicht dazu angehalten, zusätzliche Prüfungshandlungen durchzuführen, um diese Substanz zu verbessern oder auszuweiten.<sup>1343</sup>

Welche Prüfungshandlungen diese oben aufgeführten Eigenschaften grundsätzlich erfüllen, verdeutlichen die Standards der IFAC und des AICPA zu

---

<sup>1341</sup> Zu mögliche Haftungsansprüchen siehe Kapitel 4.3.5.

<sup>1342</sup> Auch so AT Section 201.15.

<sup>1343</sup> Vgl. AT Section 201.16.

agreed-upon procedures durch eine nicht abschließende Aufzählung von Beispielen, die folgend zusammengefasst wiedergegeben werden soll. Demnach kann ein Auftrag zur Durchführung einer agreed-upon procedure folgende Prüfungshandlungen beinhalten:<sup>1344</sup>

- Ausführung von Stichprobenprüfung, nachdem sich die Vertragsparteien über die grundlegenden Parameter verständigt haben.
- Befragungen und Analysen, die auch die Überprüfung von speziellen Dokumenten umfassen, die wiederum spezielle Transaktionen oder detailliertere Teile hiervon nachweisen.
- Nachrechnen, Vergleichen und andere Überprüfungen der Arbeitsgenauigkeit. Beispielsweise mit Bezug auf Dokumente, Tabellen oder Analysen mit bestimmten Eigenschaften.
- Beobachtungen durch den Prüfer.
- Einsichtnahmen.
- Einholen von Bestätigungen bei Dritten.
- Erbringung von bestimmten Prüfungshandlungen mit Bezug auf Tätigkeiten und Ergebnisse Dritter.

Der Standard der AICPA verdeutlicht diesbezüglich durch eine weitere Aufzählung Prüfungshandlungen, die grundsätzlich nicht geeignet sind, im Rahmen einer agreed-upon procedure zur Anwendung zu kommen. Demnach beinhalten ungeeignete Prüfungshandlungen folgende Tätigkeiten:<sup>1345</sup>

- Eine mehrheitlich interpretierende Deutung der Arbeit von Dritten, einzig um deren Feststellungen zu beschreiben.
- Eine Beurteilung der Kompetenz oder Objektivität einer anderen Partei.
- Die Erlangung eines Verständnisses für einen bestimmten Sachverhalt.
- Die Interpretation von Dokumenten, deren Inhalt sich außerhalb des Sachverstands des Prüfers bewegt.

Die oben gemachten Darstellungen sind jedoch lediglich als richtungsweisend

---

<sup>1344</sup> Siehe hierzu die Aufzählungen bei ISRS 4400.16 und AT Section 201.17.

<sup>1345</sup> Siehe AT Section 201.18.

zu interpretieren. Welche Prüfungshandlungen letztendlich nicht vorwiegend subjektiver Natur sind und somit der Voraussetzung einer ausreichenden Objektivität genügen, kann lediglich unter Würdigung der speziellen Umstände einer agreed-upon procedure bestimmt werden. Kernelemente, die diese Beurteilung beeinflussen, sind u.a. die Art des zu behandelnden Gegenstands, die Kriterien sowie die Kenntnisse hierüber von Seiten des Prüfers und der bestimmten Parteien als auch das durch die bestimmten Parteien bestimmte Ziel respektive der Zweck des Auftrags.

Auch für die Übernahme der Internen Revision durch einen Wirtschaftsprüfer lässt sich dies nicht generell untersuchen, da die Tätigkeitsgebiete der Internen Revision und somit die potenziellen Aufgaben des Wirtschaftsprüfers mannigfaltig sind.<sup>1346</sup> Entsprechend gilt es auch hier, unter Würdigung der konkreten Umstände abzuschätzen, welche Prüfungshandlungen ausreichend sind, eine solide Basis für Feststellungen zu liefern, deren Interpretationsspielraum möglichst klein gefasst ist. Von besonderer Bedeutung kann hierbei der bilaterale Austausch zwischen dem Prüfer und den bestimmten Parteien bei der Eruierung von zu vereinbarenden Prüfungshandlungen sein. Hierbei kann im Vorfeld der Festlegung von Prüfungshandlungen als auch durch Ergänzung oder Änderung dieser während der Auftragsdurchführung das Ausmaß der möglichen Missverständnisse reduziert werden. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass Prüfer und bestimmte Abteilungen in einer kontinuierlichen Kommunikation zueinander stehen. Dies kann durch direkten Kontakt oder in schriftlicher Form erfolgen.

---

<sup>1346</sup> In Kapitel 2.2.5.3 wurden ja die wesentlichen Prüfungshandlungen der Internen Revision im Zusammenhang mit ihren Schwerpunktaufgaben dargestellt.

#### 4.3.4.3 Prüfungsnachweise

Der Standard der IFAC besagt, dass die vereinbarten Prüfungshandlungen dazu dienen, Prüfungsnachweise zu erlangen, die wiederum die Basis für die tatsächlichen Feststellungen bilden, über die der Prüfer zu berichten hat.<sup>1347</sup> Welcher Art diese Nachweise sein können, lässt der Standard jedoch offen. Auch der Standard des AICPA geht nicht hierauf ein. Dementgegen verdeutlicht das IFAE diesen Aspekt und gibt auch Auskunft über den Einfluss, den die Nachweise auf die hierdurch begründeten Feststellungen und somit auf die Grundlage einer Urteilsbildung haben können.

Gemäß dem IFAE ist die Eignung der im Rahmen eines engagement erlangten Prüfungsnachweise eine bedeutende Variable für die Urteilsbildung.<sup>1348</sup> Beispielhaft werden als mögliche Prüfungsnachweise Fotokopien und Reproduktionen sowie verfilmte, digitalisierte oder andere elektronische Dokumente genannt.<sup>1349</sup> Diese Nachweise lassen sich in zwei Gütekriterien unterscheiden: „Ausreichend“, als erstes Kriterium, bezeichnet die Quantität der Prüfungsnachweise, „angemessen“, als zweites Kriterium, stellt auf die Qualität der Prüfungsnachweise ab. Die Qualität und somit die Angemessenheit der Prüfungsnachweise wiederum ist determiniert durch deren Relevanz und deren Verlässlichkeit. Die Anforderungen an die Quantität der Prüfungsnachweise werden sowohl durch das Risiko, dass der zu behandelnde Gegenstand oder eine Erklärung hierüber fehlerhaft sind, als auch durch die Qualität der Prüfungsnachweise bestimmt. Dabei wird generalisierend unterstellt, dass je höher das Risiko der genannten Fehlerhaftigkeit ist, desto mehr Prüfungsnachweise nötig sind, um das Risiko eines fehlerhaften Urteils zu minimieren. Ferner reduziert eine hohe Qualität der Prüfungsnachweise deren Umfang. Quantität und Qualität stehen somit in einer wechselseitigen Beziehung zueinander, wobei jedoch eine bloße Erhöhung der Quantität von Prüfungsnachweisen noch keinen Ersatz für eine eventuell geringe Qualität der Prüfungsnachweise darstellt.<sup>1350</sup>

Während die Relevanz der Prüfungsnachweise nach den Eigenschaften des

---

<sup>1347</sup> Siehe ISRS 4400.15.

<sup>1348</sup> Hierzu vgl. IFAE 8.

<sup>1349</sup> Auch so IFAE 41.

<sup>1350</sup> Siehe hierzu IFAE 42.

zu behandelnden Gegenstands oder einer Erklärung hierüber zu beurteilen ist, ist die Verlässlichkeit der Prüfungsnachweise beeinflusst durch ihre Art und Herkunft und ist abhängig von den individuellen Umständen, unter denen diese erlangt wurden. Verallgemeinernd dargestellt, offeriert das IFAE Beispiele, die Auswirkungen auf die Verlässlichkeit von Prüfungsnachweisen haben können respektive die Verlässlichkeit erhöhen:

- Prüfungsnachweise sind verlässlicher, wenn sie von einer unabhängigen Quelle außerhalb des Unternehmens des Kunden kommen.
- Prüfungsnachweise aus dem Unternehmen des Kunden sind verlässlicher, wenn die mit ihnen im Zusammenhang stehenden Kontrollen wirksam sind.
- Prüfungsnachweise, die direkt durch den Prüfer erlangt wurden, sind verlässlicher als Prüfungsnachweise, die indirekt oder durch Schlussfolgerungen erlangt wurden. So ist beispielsweise die Beobachtung der Anwendungen einer Kontrolle durch den Prüfer ein Prüfungsnachweis mit einer höheren Verlässlichkeit als die Befragung eines Mitarbeiters über die angewendeten Kontrollen.
- Prüfungsnachweise sind ebenfalls verlässlicher, wenn sie dokumentiert sind, z.B. in Papier-, elektronischer oder einer anderen medialen Form. Eine umfängliche schriftliche Aufzeichnung über eine stattgefundene Versammlung weist eine höhere Verlässlichkeit auf als eine mündliche Wiedergabe durch einen Beteiligten über den Inhalt und Ablauf dieser Versammlung.
- Prüfungsnachweise in Originalform sind verlässlicher als Prüfungsnachweise in Form von Fotokopien oder Reproduktionen.

Auch wenn diese Verallgemeinerungen grundsätzliche Gültigkeit besitzen, so darf nicht vernachlässigt werden, dass einige bedeutende Ausnahmen existieren. So haben zwar Prüfungsnachweise, die von außerhalb des Unternehmens des Kunden erlangt wurden, generell eine höhere Verlässlichkeit als Prüfungsnachweise aus unternehmensinternen Quellen, jedoch können Umstände existieren, die diese Verlässlichkeit einschränken. So können Prü-

fungsnachweise nicht verlässlich sein, wenn sie von einer nicht sachkundigen externen Quelle stammen.<sup>1351</sup>

Die Auswirkungen der Prüfungsnachweise auf die Zuverlässigkeit der Urteilsbildung kann überdies dadurch gesteigert werden, dass Prüfungsnachweise von unterschiedlicher Art oder unterschiedlichen Quellen herangezogen werden. Zusätzlich indiziert diese Vorgehensweise auch, ob einzelne Prüfungsnachweise von geringer Verlässlichkeit sind. So können Prüfungsnachweise von einer unabhängigen externen Quelle die Verlässlichkeit von intern erlangten Prüfungsnachweisen erhöhen, wenn diese hierdurch bestätigt werden. Umgekehrt weisen Inkonsistenzen zwischen Prüfungsnachweisen für einen Sachverhalt darauf hin, dass zusätzliche Prüfungshandlungen respektive Prüfungsnachweise notwendig sind, um diese Inkonsistenzen zu klären.<sup>1352</sup>

Beeinflusst wird die Angemessenheit der zu erlangenden Prüfungsnachweise auch von der Beschaffenheit des zu behandelnden Gegenstands oder einer Erklärung hierüber. Die Schwierigkeit der Erlangung von ausreichenden Prüfungsnachweisen bei einem Prüfungsobjekt, das eine Zeitperiode umfasst, ist grundsätzlich schwieriger als bei einer Zeitpunktbetrachtung. Zusätzlich ist die Urteilsbildung respektive deren Zuverlässigkeit bezüglich Prozessen als Betrachtungsgegenstand beschränkt auf die retrospektive Zeitperiode, die durch die Prüfung erfasst wird. Das bedeutet, dass das Urteil keine Verlässlichkeit für die Funktionsweise der Prozesse in der Zukunft garantiert.<sup>1353</sup>

Ferner wirken sich auch ökonomische Gedanken auf die Angemessenheit der Prüfungsnachweise aus. Diesbezüglich gilt es zu berücksichtigen, dass ein ausgewogenes Verhältnis zwischen den Kosten für die Erlangung von Prüfungsnachweisen und der Nützlichkeit der hierdurch erlangten Informationen gefunden werden muss. Wenn es für bestimmte Prüfungsnachweise jedoch keine Alternativen gibt, müssen diese erlangt werden, unabhängig von der Schwierigkeit oder den Kosten ihrer Erlangung. Grundsätzlich muss deshalb die Eruierung der notwendigen Quantität und Qualität von Prüfungsnachweisen von der zu erreichenden Zuverlässigkeit abhängig gemacht werden, mit

---

<sup>1351</sup> Zu diesen Ausführungen siehe IFAE 43.

<sup>1352</sup> Vgl. IFAE 44.

<sup>1353</sup> Siehe hierzu auch IFAE 45.



der auf diesen Prüfungsnachweisen Feststellungen gemacht werden und somit auch das Urteil gebildet wird.<sup>1354</sup>

Die Quantität und die Qualität der verfügbaren Prüfungsnachweise werden darüber hinaus durch folgende Umstände beeinflusst:<sup>1355</sup>

- Die Charakteristika des zu behandelnden Gegenstands oder der Erklärung hierüber. Beispielweise leidet die Objektivität der Prüfungsnachweise darunter, wenn die Informationen über den zu behandelnden Gegenstand oder einer Erklärung hierüber eher zukunftsorientiert anstatt vergangenheitsbezogen sind.
- Umstände, die nicht durch die Charakteristika des zu behandelnden Gegenstands oder einer Erklärung hierüber beeinflusst werden. Hierzu gehört z.B., wenn Prüfungsnachweise, von deren Existenz ausgegangen werden kann, nicht erlangt werden können, weil die Zeit und der Umfang der Prüfungshandlungen hierfür nicht ausreichen.

Im Rahmen einer agreed-upon procedure gilt es hierbei wiederum zu berücksichtigen, dass die Ausführungen zu Prüfungsnachweisen im IFAE für engagements mit der Abgabe eines Urteils bestimmt sind. Sie werden entschieden durch die Art der Prüfungshandlungen beeinflusst. Diese wiederum sind im Gegensatz zu assurance engagements in agreed-upon- procedure-Aufträgen durch die Vertragsparteien im Vorfeld des Auftrags zu vereinbaren und nicht eigenständig durch den Prüfer während der Auftragsdurchführung festzulegen. Dennoch müssen, wenn eine agreed-upon procedure den bestimmten Parteien eine verlässliche Urteilsfindung ermöglichen soll, diese Aspekte bei der Vereinbarung der Prüfungshandlungen berücksichtigt werden. Da der Prüfer jedoch keine Verantwortung für die Hinlänglichkeit der durchzuführenden Prüfungshandlungen übernimmt, tragen die bestimmten Parteien das entsprechende Risiko, dass die Prüfungshandlungen ein verlässliches Urteil eventuell nicht ermöglichen. Dennoch sollte der Prüfer hierbei eine beratende und unterstützende Position einnehmen und auf Grundlage seiner Qualifikation und Erfahrung Vorschläge zu möglichen Prüfungshandlungen und zu erlangenden Prüfungsnachweisen oder Kritik an der Hinlänglichkeit von Prüfungshandlungen

---

<sup>1354</sup> In Anlehnung an IFAE 46.

<sup>1355</sup> Siehe hierzu IFAE 54.

gen und -nachweisen in den Verhandlungsprozess einbringen. Entsprechend gilt es hierbei, die oben beschriebenen Aspekte in Bezug auf quantitative und qualitative Anforderungen an Prüfungsnachweise sowie Wesentlichkeitsaspekte als auch das Risiko einer fehlerhaften Urteilsbildung, wenn der zu behandelnde Gegenstand oder eine Erklärung hierüber einen wesentlichen Fehler aufweist, zu berücksichtigen. Die Vereinbarungen gilt es dann, in Übereinstimmung mit den bereits geschilderten Anforderungen an eine agreed-upon procedure, so konkret wie möglich im Auftrag festzuhalten oder während der Auftragsdurchführung an veränderte Rahmenbedingungen anzupassen.

#### **4.3.4.3.4 Einbindung von Spezialisten**

Ein weiterer Aspekt, der vom Standard der IFAC zu agreed-upon procedures nicht berücksichtigt wird, ist die Art und Weise, inwieweit externe Spezialisten bei der Auftragsdurchführung eingebunden werden können. Der Standard des AICPA geht hier ebenfalls über die rudimentären Darstellungen des Standards der IFAC hinaus. Gemäß dem Standard des AICPA verfügt ein Prüfer über eine umfangreiche fachliche Bildung und Erfahrung, die ihn befähigen, als sachkundig in allgemeinen geschäftlichen Fragen zu gelten. Jedoch wird unterstellt, dass man von ihm nicht erwarten kann, dass er dieselbe Sachkunde aufweist wie eine Person, die für die Praxis in einem anderen Beruf oder Beschäftigungsverhältnis speziell geschult wurde oder qualifiziert ist. Deshalb erscheint es unter bestimmten Umständen angebracht, dass der Prüfer einen Spezialisten für die Durchführung einer oder mehrerer Prüfungshandlungen hinzuzieht. Dabei werden Spezialisten als Personen oder Unternehmen definiert, die über Fähigkeiten und Sachkunde in einem bestimmten Gebiet verfügen, welches sich von der prüferischen Tätigkeit unterscheidet. Mit Spezialisten sind jedoch keine Personen gemeint, die in einem Angestelltenverhältnis mit dem Unternehmen des Prüfers stehen. Insofern handelt es sich stets um externe Spezialisten, wenn dieser Begriff hier gebraucht wird. Hierbei werden folgende Beispiele genannt:

- Ein Anwalt kann den Prüfer bei der Interpretation der rechtlichen Terminologie von Gesetzen, Vorschriften, Regeln, Verträgen und Gewährleistungen unterstützen.

- Ein Mediziner kann den Prüfer beim Verstehen der Eigenschaften von Diagnosecodes unterstützen, die in einer Krankenakte dokumentiert sind.
- Ein Umwelttechniker kann den Prüfer bei der Interpretation von legislativen Umweltschutzbestimmungen unterstützen, die Auswirkungen auf agreed-upon procedures im Zusammenhang mit der Umweltrechnungslegung haben.
- Ein Geologe kann den Prüfer bei der Unterscheidung zwischen variierenden physischen Eigenschaften von Mineraliengruppen unterstützen, die im Zusammenhang mit Informationen stehen, für die Prüfungshandlungen vereinbart wurden.<sup>1356</sup>

Die Einbindung von Spezialisten zur Unterstützung des Prüfers bei seiner Tätigkeit im Rahmen einer agreed-upon procedure muss ausdrücklich in die Vereinbarungen des Auftrags aufgenommen werden. Diese Übereinkunft zwischen dem Prüfer und den bestimmten Parteien sollte erzielt werden, wenn die Parteien sich über die durchzuführenden Prüfungshandlungen und über die Anerkennung der Verantwortlichkeit für die Hinlänglichkeit dieser Prüfungshandlungen verständigen. In seinem Bericht hat der Prüfer die Art der Unterstützung durch Spezialisten darzustellen.<sup>1357</sup>

Der Prüfer kann auch zustimmen, Prüfungshandlungen durchzuführen, die sich auf einen Bericht oder ein Arbeitsergebnis eines Spezialisten beziehen, der nicht zur Unterstützung des Prüfers bei einem Auftrag über agreed-upon procedures tätig war. Beispielsweise kann der Prüfer auf Informationen in einem Bericht eines Spezialisten Bezug nehmen, wenn er vereinbarte Prüfungshandlungen beschreibt. Es ist jedoch unangebracht, wenn der Prüfer Tätigkeiten zustimmt, die mehrheitlich in der Deutung des Berichts eines Spezialisten liegen, lediglich um dessen Feststellungen darzustellen oder zu wiederholen. Auch darf er keine Verantwortung für Teile oder alle der von einem Spezialisten erbrachten Prüfungshandlungen oder Arbeitsergebnisse übernehmen.<sup>1358</sup>

Die Einbindung eines Spezialisten im Rahmen einer agreed-upon procedure

---

<sup>1356</sup> Zu diesen Ausführungen vgl. AT Section 201.19.

<sup>1357</sup> Siehe hierzu AT Section 201.20.

<sup>1358</sup> Vgl. AT Section 201.21.

unterscheidet sich in einem wesentlichen Punkt von der Einbindung von Spezialisten im Rahmen eines Auftrags, der mit der Abgabe eines Urteils durch den Prüfer verbunden ist. Während im letztgenannten Fall der Prüfer die alleinige Verantwortung für die Urteilsabgabe und somit auch für die Qualität der Arbeitsbeiträge eines Spezialisten trägt,<sup>1359</sup> ist die Verantwortung für die Qualität der Arbeitsbeiträge eines Spezialisten im Rahmen einer agreed-upon procedure auf die bestimmten Parteien und den Prüfer verteilt, wie unten näher ausgeführt wird. Unabhängig hiervon dient die Hinzuziehung von Spezialisten der Schließung von Lücken in den Fähigkeiten und Kenntnissen des Prüfers in bestimmten Bereichen. Um diese Lücken zu schließen und das Ziel zu erreichen, den bestimmten Parteien ein verlässliches Urteil auf Basis der gemachten Feststellungen zu ermöglichen, bedarf es der Einbringung des Prüfers in die Überlegungen über die notwendigen Prüfungshandlungen und die Hinzuziehung eines Spezialisten hierfür. Erforderlich hierfür wiederum ist, dass der Prüfer über die bereits dargestellte hinreichende Kenntnis über den zu behandelnden Gegenstand oder einer Erklärung hierüber verfügt, um einen entsprechenden Bedarf nach Spezialisten identifizieren zu können. Auch hierbei obliegt die Verantwortung für die Hinlänglichkeit der vereinbarten Prüfungshandlungen durch den Prüfer bei Unterstützung durch Spezialisten den bestimmten Parteien. Der Prüfer nimmt insofern auch hierbei lediglich eine beratende und kritische Position im Vereinbarungsprozess für die Prüfungshandlungen ein, wohingegen die Entscheidung über Art, Zeitumfang und Ausmaß der Prüfungshandlungen durch die bestimmten Parteien unter Zustimmung des Prüfers zu fällen ist. Der Prüfer wiederum übernimmt die Verantwortung für die Durchführung der vereinbarten Prüfungshandlungen in Übereinstimmung mit dem Standard zu agreed-upon procedures und den Auftragsbedingungen. Da Spezialisten definiert wurden als sachkundig in Bereichen, die sich von der Prüfungstätigkeit unterscheiden, obliegt dem Prüfer somit auch die Verantwortung, deren unterstützende Tätigkeit durch Beurteilung, Steuerung und Überwachung sinnvoll zu koordinieren. Nicht in den Verantwortungsbereich des Prüfers fällt jedoch die von den durchzuführenden Tätigkeiten des Prüfers unabhängige Einbindung von Spezialisten respektive für deren Arbeit und Er-

---

<sup>1359</sup> Siehe hierzu u.a. ISAE 3000.30 oder IDW PS 322.7.

gebnisse hierbei. Dies wird durch den Standard des AICPA auch verdeutlicht.

#### **4.3.4.3.5 Tatsächliche Feststellungen**

Auch in Bezug auf die Ergebnisse der vereinbarten Prüfungshandlungen eines Auftrags über agreed-upon procedures enthält der Standard der IFAC im Gegensatz zu dem des AICPA keinerlei weiterführenden Darstellungen. Gemäß dem AICPA hat der Prüfer die Ergebnisse der Durchführung der vereinbarten Prüfungshandlungen in Form von tatsächlichen Feststellungen darzustellen. Dabei ist es ihm untersagt, eine negative Form der Urteilsabgabe zu wählen. Beispielsweise darf diese Darstellung nicht in der Form erfolgen, dass der Prüfer erklärt, dass er im Rahmen der Durchführung der Prüfungshandlungen auf keine Sachverhalte gestoßen ist, die ihn zu der Annahme veranlassen, dass die Übereinstimmung des zu behandelnden Gegenstands oder einer Erklärung hierüber mit den identifizierten Kriterien nicht gegeben ist.<sup>1360</sup>

Der Prüfer hat in seinem Bericht alle durch die Durchführung der vereinbarten Prüfungshandlungen tatsächlich eruierten Feststellungen darzustellen. Das Konzept der Wesentlichkeit hat hierbei keinerlei Bedeutung, es sei denn, der Definition der Wesentlichkeit wurde durch die bestimmten Parteien zugestimmt. In diesem Fall müssen alle vereinbarten Wesentlichkeitsgrenzen im Bericht des Prüfers dargestellt werden.<sup>1361</sup>

Bei der Berichterstattung sollte der Prüfer, um Missverständnissen vorzubeugen, vage und mehrdeutige Formulierung vermeiden. Zur Verdeutlichung dieser Ausführungen gibt der Standard des AICPA einige Beispiele für geeignete und ungeeignete Beschreibungen von Feststellungen, die auf Basis von durchgeführten vereinbarten Prüfungshandlungen gewonnen wurden. Diese sollen in der folgenden Tabelle 4-1 wiedergegeben werden.<sup>1362</sup>

---

<sup>1360</sup> Siehe AT Section 201.24.

<sup>1361</sup> Vgl. AT Section 201.25.

<sup>1362</sup> Siehe hierzu AT Section 201.26.

Vereinbarte Prüfungshandlungen	Geeignete Darstellung der Feststellungen	Ungeeignete Darstellung der Feststellungen
Untersuchung der Versanddaten für einen vereinbarten Stichprobenumfang von Versanddokumenten und Überprüfung, ob einige dieser Daten nach dem 31.12.XX liegen.	Keine der geprüften Versanddaten der in der Stichprobe enthaltenen Versanddokumente lag nach dem 31.12.XX.	Als Ergebnis der Durchführung der Prüfungshandlung ergaben sich keine Feststellungen.
Berechnung der Anzahl der Straßenzüge, die gemäß den Abnahmeprotokollen des Bauunternehmers bis zum 30.09.XX gepflastert wurden; Vergleich der Anzahl des Ergebnisses mit der Anzahl in einer identifizierten Leistungsstatistik.	Die Anzahl der gepflasterten Straßenzüge in der Leistungsstatistik war um Y Straßenzüge größer als die berechnete Anzahl der gepflasterten Straßenzüge gemäß Abnahmeprotokoll des Bauunternehmers.	Die Anzahl der gepflasterten Straßenzüge entspricht in etwa der Anzahl der gepflasterten Straßenzüge gemäß Leistungsstatistik.
Berechnung der Quote des return on investment einer bestimmten Investition (nach einer vereinbarten Formel) und Verifizierung, ob die berechnete Quote mit der Quote einer identifizierten Aufstellung übereinstimmt.	Als Ergebnis der Prüfungshandlungen wurden keinerlei Ausnahmen festgestellt.	Die berechnete Quote entspricht in etwa der vorher festgesetzten Quote gemäß der identifizierten Aufstellung.
Inspizierung der Klassifizierungsschlüssel von Qualitätsstandards in identifizierten Leistungstestdokumenten für während einer bestimmten Periode produzierte Güter; Vergleich dieser Schlüssel mit den in einem identifizierten Computerausdruck dargestellten Schlüsseln.	Mit Ausnahme der nachfolgenden, sind alle inspizierten Klassifizierungsschlüssel in den identifizierten Dokumenten identisch mit denen im Computerausdruck: (Darstellung der Ausnahmen)	Es hat den Anschein, dass alle Klassifizierungsschlüssel mit denen in der Leistungsdokumentation übereinstimmen.
Nachvollzug, ob alle ausstehenden Schecks gemäß der Bankabstimmung zu einem bestimmten Zeitpunkt im Kontoauszug des nachfolgenden Monats verrechnet wurden.	Mit Ausnahme der nachfolgenden, wurden alle ausstehenden Schecks gemäß der Bankabstimmung im Kontoauszug des nachfolgenden Monats verrechnet: (Darstellung der Ausnahmen)	Als Ergebnis der Durchführung der Prüfungshandlung ergaben sich keine Feststellungen.
Vergleiche die Beträge der Rechnungen, die in der Spalte "älter als 90 Tage" der identifizierten Altersstrukturliste der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zu einem bestimmten Datum gegenüber einem bestimmten Kunden enthalten sind, mit den Beträgen und Rechnungsdaten der in der offenen Postenliste enthaltenen Rechnungen und bestimme, ob das Rechnungsdatum 90 Tage vor dem Datum der Altersstrukturliste liegt oder nicht.	Alle Beträge in der offenen Postenliste stimmen mit den Beträgen überein, die in der Altersstrukturliste als älter als 90 Tage angegeben sind, und das Rechnungsdatum der hierin enthaltenen Rechnungen liegt um mehr als 90 Tage vor dem Datum der Altersstrukturliste.	Die Beträge in der offenen Postenliste stimmen in etwa mit den Beträgen, die in der Spalte "älter als 90 Tage" der Altersstrukturliste enthalten sind, überein und wir sind auf keine Sachverhalte gestoßen, die uns zu der Annahme veranlassen, dass das Rechnungsdatum dieser Rechnungen nicht um mehr als 90 Tage vor dem Datum der Altersstrukturliste liegt.

**Tabelle 4-1: Gegenüberstellung von geeigneten und ungeeigneten Darstellungen der tatsächlichen Feststellungen**

#### 4.3.4.4 Berichterstattung

Gemäß dem IFAC Standard müssen in einem Bericht über einen Auftrag über agreed-upon procedures der Zweck und die vereinbarten Prüfungshandlungen des Auftrags ausreichend konkret beschrieben werden. Dies dient dazu, dem Leser das Verständnis von Art und Umfang der durchgeführten Tätigkeiten zu ermöglichen.<sup>1363</sup>

In Übereinstimmung mit den bisher gemachten Ausführungen zu agreed-upon procedures umfasst ein solcher Bericht nach ISRS 4400.18 die folgenden Elemente:

- Überschrift;
- Adressat (hier sind die bestimmten Parteien aufzunehmen, zu denen üblicherweise der Auftraggeber zählt, der den Prüfer mit der Durchführung der agreed-upon procedure beauftragt hat);
- Bezeichnung des zu behandelnden Gegenstands oder der schriftlichen Erklärung hierüber; dabei sollte auch auf deren Art eingegangen werden;<sup>1364</sup>
- eine Erklärung darüber, dass es sich bei den durchgeführten Prüfungshandlungen um die mit dem Berichtsempfänger vereinbarten handelt;
- eine Erklärung darüber, dass der Auftrag in Übereinstimmung mit den für Aufträge für agreed-upon procedures geltenden ISRS und den relevanten nationalen Prüfungsgrundsätzen oder -gepflogenheiten durchgeführt wurde;
- Bezeichnung des Zwecks der Durchführung der vereinbarten Prüfungshandlungen;
- eine Auflistung der konkreten Prüfungshandlungen;
- eine Beschreibung der tatsächlichen Feststellungen des Prüfers, die

---

<sup>1363</sup> Siehe ISRS 4400.17.

<sup>1364</sup> Die Formulierung für diesen Gliederungspunkt weicht vom Wortlaut des ISRS 4400.18 bewusst ab, in dem lediglich auf finanzielle und nichtfinanzielle Informationen Bezug genommen wird. Diese Abweichung wurde vorgenommen, um eine begriffliche Konsistenz dieser Arbeit sicherzustellen.

eine ausreichende Darstellung der Details über entdeckte Fehler und Abweichungen enthält;

- eine Erklärung darüber, dass die durchgeführten Tätigkeiten weder eine Abschlussprüfung noch eine prüferische Durchsicht darstellen und deshalb keinerlei Zusicherung gegeben wird;
- eine Erklärung darüber, dass, wenn zusätzliche Prüfungshandlungen, eine Abschlussprüfung oder eine prüferische Durchsicht durchgeführt worden wären, möglicherweise andere Sachverhalte hätten festgestellt werden können, über die dann berichtet worden wäre;
- eine Erklärung darüber, dass der Bericht nur an die Personen adressiert ist, mit denen die Prüfungshandlungen vereinbart wurden;
- falls erforderlich eine Erklärung darüber, dass sich der Bericht nur auf die vorher bestimmten Elemente, Konten, Posten oder finanziellen und nichtfinanziellen Informationen erstreckt und dass er nicht für den gesamten Abschluss der Unternehmens gilt;
- Datum des Berichts;<sup>1365</sup>
- Anschrift des Prüfers und
- Unterschrift des Prüfers.

Grundsätzlich stimmen die Ausführungen zu den Elementen, die in einem Bericht über agreed-upon procedures aufzunehmen sind, in den Standards der IFAC und des AICPA überein. Unterschiede werden aber da deutlich, wo der Standard des AICPA in seinem Detaillierungsgrad über den der IFAC hinausgeht. So hat der Prüfer gemäß AICPA überdies in den Bericht folgende weitere Elemente mit aufzunehmen:

- Bezeichnung der verantwortlichen Partei;
- eine Erklärung darüber, dass der zu behandelnde Gegenstand in den Verantwortungsbereich der verantwortlichen Partei fällt;
- eine Erklärung darüber, dass die Hinlänglichkeit der vereinbarten Prü-

---

<sup>1365</sup> Der Standard der IFAC enthält keinerlei Angaben zur Datierung des Berichts. Gemäß dem AICPA-Standard sollte die Datierung des Berichts jedoch auf den Zeitpunkt erfolgen, zu dem die vereinbarten Prüfungshandlungen abgeschlossen wurden. Siehe hierzu AT Section 201.34.



fungshandlungen einzig und allein in den Verantwortungsbereich der bestimmten Parteien fällt, und eine Ablehnung der Verantwortung für die Hinlänglichkeit dieser Prüfungshandlungen;

- falls erforderlich, eine Darstellung der vereinbarten Wesentlichkeitsgrenzen;
- falls erforderlich, eine Darstellung der Vorbehalte und Einschränkungen bezüglich der Prüfungshandlungen oder der tatsächlichen Feststellungen;
- falls erforderlich, eine Darstellung der Art der unterstützenden Mitarbeit von Spezialisten.<sup>1366</sup>

Darüber hinaus sollte der Prüfer Erklärungen zu bestimmten Sachverhalten in den Bericht aufnehmen. Hierzu gehören beispielsweise:

- Offenlegung von vereinbarten Tatsachen, Annahmen und Interpretationen, inklusive deren Quellen, die für die Durchführung der vereinbarten Prüfungshandlungen benutzt wurden;<sup>1367</sup>
- Darstellung des Zustands der Aufzeichnungen, Kontrollen oder Daten, auf die die Prüfungshandlungen bezogen wurden;
- Erklärung darüber, dass der Prüfer keine Verpflichtung trägt, den Bericht zu aktualisieren;
- Erklärung über die Risiken von Stichprobenprüfungen.<sup>1368</sup>

Auch geht der Standard des AICPA auf mögliche, die Durchführung der Prüfungshandlungen einschränkende Sachverhalte ein, die während einer Auftragsdurchführung auftreten können. Demnach sollte der Prüfer versuchen, wenn Umstände auftreten, die die Durchführung der vereinbarten Prüfungshandlungen einschränken, eine Übereinkunft zur Anpassung der Prüfungshandlungen mit den bestimmten Parteien zu erzielen. Wenn eine solche Über-

---

<sup>1366</sup> Siehe hierzu AT Section 201.31.

<sup>1367</sup> So kann beispielsweise die Beurteilung der Einhaltung von bestimmten Erfordernissen einer Interpretation der Gesetze, Vorschriften, Regeln, Verträge oder Gewährleistungen bedürfen, die diese Erfordernisse determinieren. Sind diese Interpretationen von besonderer Bedeutung, sollte der Prüfer einen entsprechenden Absatz in den Bericht aufnehmen, der eine Beschreibung und die Quelle der durch die bestimmten Parteien vorgenommenen Interpretation der Erfordernisse darlegt. Siehe hierzu AT Section 601.26.

<sup>1368</sup> Vgl. AT Section 201.33.

einkunft nicht erzielt werden kann, z.B. dann, wenn die vereinbarten Prüfungshandlungen von einer Aufsichtsbehörde herausgegeben wurden, die diese nicht verändern möchte, so hat der Prüfer auf jegliche Einschränkungen bei der Durchführung der Prüfungshandlungen in seinem Bericht hinzuweisen oder den Auftrag niederzulegen.<sup>1369</sup>

Ein Beispiel für einen Bericht des Prüfers über vereinbarte Prüfungshandlungen bezüglich finanzieller Informationen unter Beachtung der zuvor genannten Elemente der Standards der IFAC und des AICPA könnte demnach wie folgt aussehen:<sup>1370</sup>

### **Bericht über tatsächliche Feststellungen**

An: Vorstand der XY Gesellschaft (eventuell weitere Parteien)

Wir haben die mit Ihnen vereinbarten und im Folgenden aufgezählten Prüfungshandlungen im Hinblick auf die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen der XY Gesellschaft, die in den Verantwortungsbereich des Vorstands der XY Gesellschaft fallen, zum 31.12.20XX durchgeführt; eine nähere Beschreibung finden Sie in den beigefügten Anlagen. Unser Auftrag wurde in Übereinstimmung mit dem für Aufträge zur Durchführung vereinbarter Prüfungshandlungen geltenden ISRS unter Beachtung der deutschen Prüfungsgrundsätze und -gepflogenheiten durchgeführt. Die Hinlänglichkeit der vereinbarten Prüfungshandlungen liegt einzig und allein in der Verantwortung der in diesem Bericht genannten bestimmten Parteien. Entsprechend übernehmen wir keine Verantwortung für die Hinlänglichkeit der folgend beschriebenen Prüfungshandlungen, weder im Hinblick auf den Zweck, für den dieser Bericht angefordert wurde, noch für jeden anderen Zweck. Die durchgeführten Prüfungshandlungen dienen nur dazu, Sie bei der Beurteilung der Rechtsgültigkeit der Verbindlichkeiten zu unterstützen, und werden wie folgt zusammengefasst:

1. Wir haben die Zusammenstellung der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in der von der XY Gesellschaft erstellten

---

<sup>1369</sup> Auch so AT Section 201.35.

<sup>1370</sup> In Anlehnungen an die Standards ISRS 4400, Anhang 2 und AT Section 201.32.

Kreditorensaldenliste zum 31.12.20XX eingeholt und überprüft sowie den Gesamtbetrag mit dem Saldo in dem entsprechenden Hauptbuchkonto verglichen.

2. Wir haben die beigefügte Liste wichtiger Lieferanten und der zum 31.12.20XX offenen Beträge mit den entsprechenden Namen und Beträgen in der Kreditorensaldenliste verglichen. Wir weisen darauf hin, dass die Prüfung in Stichproben unvermeidbare Risiken beinhaltet, dass selbst bedeutende falsche Angaben unentdeckt bleiben können.
3. Wir haben Kontoauszüge der Lieferanten eingeholt oder diese zur Bestätigung zum 31.12.20XX offener Salden aufgefordert.
4. Wir haben diese Kontoauszüge oder Saldenbestätigungen mit den unter 2. genannten Beträgen verglichen. Bei nicht übereinstimmenden Beträgen haben wir Kontoabstimmungen der XY Gesellschaft eingeholt. In diesen Fällen haben wir ausstehende Rechnungen, Gutschriften und noch nicht eingelöste Schecks im Einzelbetrag von mehr als € x,xx identifiziert und aufgelistet. Wir haben die zu einem späteren Zeitpunkt erhaltenen Rechnungen und Gutschriften und die später eingelösten Schecks festgestellt und untersucht und haben dabei ermittelt, dass diese in den Kontoabstimmungen tatsächlich als ausstehend hätten verzeichnet sein müssen.

Im Folgenden geben wir unsere Ergebnisse wieder:

- a) In Bezug auf Punkt 1 erwies sich die Zusammenstellung als korrekt und der Gesamtbetrag als übereinstimmend.
- b) In Bezug auf Punkt 2 erwiesen sich die verglichenen Beträge als übereinstimmend.
- c) In Bezug auf Punkt 3 stellten wir fest, dass von allen relevanten Lieferanten Kontoauszüge vorlagen.
- d) In Bezug auf Punkt 4 stellten wir fest, dass die Beträge übereinstimmten respektive dass die XY Gesellschaft für nicht überein-

stimmende Beträge Kontoabstimmungen vorgenommen hatte und dass die Gutschriften, Rechnungen und ausstehenden Schecks im Wert von über € x,xx – abgesehen von folgenden Ausnahmen – ordnungsgemäß als Korrekturposten verzeichnet waren: (genaue Darstellung der Ausnahmen).

Da die oben genannten Prüfungshandlungen weder eine Abschlussprüfung noch eine prüferische Durchsicht in Übereinstimmung mit den ISA oder den Prüfungsstandards des IDW darstellen, geben wir keine Zusage über die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen zum 31.12.20XX.

Wenn wir zusätzliche Prüfungshandlungen vorgenommen oder eine Abschlussprüfung respektive eine prüferische Durchsicht des Abschlusses in Übereinstimmung mit den ISA oder den Prüfungsstandards des IDW durchgeführt hätten, wären von uns möglicherweise andere Sachverhalte festgestellt worden, über die Ihnen dann berichtet worden wäre.

Unser Bericht dient einzig dem im ersten Abschnitt genannten Zweck und zu Ihrer Information. Er ist weder für einen anderen Zweck zu verwenden noch an andere Parteien zu verteilen. Dieser Bericht bezieht sich nicht auf Abschlüsse der XY Gesellschaft insgesamt.

Datum des Berichts

Adresse des Prüfers

Unterschrift des Prüfers

Sollte nach Abschluss der Prüfungshandlungen der Prüfer aufgefordert werden, eine weitere Partei in den Bericht aufzunehmen, sozusagen eine nichtteilnehmende Partei, so kann der Prüfer dem zustimmen. Dies sollte jedoch unter Würdigung der Identität der nichtteilnehmenden Partei und des Zwecks des agreed-upon procedure geschehen. Wenn der Prüfer zustimmen sollte, eine nichtteilnehmende Partei nachträglich in den Bericht mit aufzunehmen, hat er eine Einverständniserklärung von der nichtteilnehmenden Partei einzuholen, aus der hervorgeht, dass diese den durchgeführten Prüfungshandlungen zustimmt und die Verantwortung für die Hinlänglichkeit der Prüfungshandlungen übernimmt. Aus rechtlichen Überlegungen sollte diese Einverständnis-

erklärung in schriftlicher Form eingeholt werden. Sollte die Anfrage zur Ergänzung einer nichtteilnehmenden Partei in den Bericht erfolgen, nachdem der Bericht bereits ausgehändigt wurde, so kann der Bericht neu herausgegeben werden oder der Prüfer stellt eine andere schriftliche Erklärung zur Verfügung, aus der hervorgeht, dass die nichtteilnehmende Partei ergänzt wurde. Für den Fall, dass der Bericht neu herausgegeben wird, darf das Berichtsdatum nicht geändert werden. Für den Fall, dass der Prüfer eine schriftliche Erklärung darüber abgibt, dass die nichtteilnehmende Partei als weitere bestimmte Partei ergänzt wurde, muss diese Erklärung auch beinhalten, dass keine zusätzlichen Prüfungshandlungen nach dem Berichtsdatum durchgeführt wurden.<sup>1371</sup>

#### 4.3.4.5 Schriftliche Zusicherung

Der Standard des AICPA geht auch darauf ein, dass es unter bestimmten Umständen zur Erlangung einer Zusicherung von der verantwortlichen Partei nützlich oder praktikabel sein kann, von dieser eine Vollständigkeitserklärung einzuholen.<sup>1372</sup> Für agreed-upon procedures nach dem Standard AT Section 601, bei der durch vereinbarte Prüfungshandlungen die Übereinstimmung eines zu behandelnden Gegenstands oder einer Erklärung hierüber mit bestimmten Erfordernissen überprüft wird, ist die Einholung einer solchen Vollständigkeitserklärung verpflichtend.<sup>1373</sup> Auch im Rahmen einer handelsrechtlichen Jahresabschlussprüfung stellt die Einholung einer Vollständigkeitserklärung von dem geprüften Unternehmen durch den Abschlussprüfer nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Abschlussprüfung einen verpflichtenden Bestandteil dar.<sup>1374</sup> In diesem Zusammenhang enthält die Vollständigkeitserklärung umfassende Versicherungen der gesetzlichen Vertreter des geprüften Unternehmens über die gegenüber dem Abschlussprüfer gemachten Erklärungen und ihm zugänglich gemachten Nachweise.<sup>1375</sup> Ferner bringen die gesetzlichen Vertreter hiermit auch ihre Verantwortlichkeit für die Buchführung und die Auf-

---

<sup>1371</sup> Siehe hierzu AT Section 201.36.

<sup>1372</sup> Hierzu siehe AT Section 201.37.

<sup>1373</sup> Vgl. AT Section 601.68.

<sup>1374</sup> Vgl. IDW PS 303, Tz. 20. Die Abgabe einer Vollständigkeitserklärung durch die gesetzlichen Vertreter kann jedoch nicht erzwungen werden. Siehe hierzu *IDW* (Hrsg.) (2000), Abschnitt R, Tz. 660; *Jacobs, O. H.* (2002), Sp. 187. Sollte die Vollständigkeitserklärung nicht abgegeben werden, so ist der Abschlussprüfer angehalten, dies in seinem Prüfungsbericht unter Angabe der Auswirkungen auf das Prüfungsurteil aufzunehmen. Siehe hierzu IDW PS 450, Tz. 59; *Hense, B. / Veltins, M. A.* (2003), § 320 HGB Tz. 13.

<sup>1375</sup> Auch so IDW PS 303, Tz. 21.

stellung von Jahresabschluss sowie Lagebericht zum Ausdruck.<sup>1376</sup> Die Vollständigkeitserklärung dient dem Zweck, Lücken zu schließen, die trotz fachgerechter Prüfung und kritischer Untersuchung offen bleiben. Dabei sollen insbesondere solche Sachverhalte aufgedeckt werden, die keinen Niederschlag in den Büchern finden, sondern in sonstigen Unterlagen und Schriften des Unternehmens dokumentiert sind, die im Rahmen der Jahresabschlussprüfung vom Abschlussprüfer nicht systematisch durchgearbeitet werden können.<sup>1377</sup> Die Vollständigkeitserklärung ist hierbei jedoch kein Ersatz für andere Prüfungshandlungen.<sup>1378</sup>

Grundsätzlich ist die Einholung einer solchen Erklärung im Rahmen einer agreed-upon procedure nicht verpflichtend vorgesehen. Die Notwendigkeit hierzu richtet sich dabei nach der Art des Auftrags und den bestimmten Parteien.<sup>1379</sup> Beispiele für Sachverhalte, die in einer solchen Erklärung von der verantwortlichen Partei enthalten sein können, sind folgende:

- Eine Erklärung über die Anerkennung der Verantwortung für den zu behandelnden Gegenstand und, falls erforderlich, der Erklärung hierüber.
- Eine Erklärung über die Anerkennung der Verantwortung für die Auswahl der Kriterien und der Bestimmung, dass diese Kriterien für den jeweiligen Zweck geeignet sind.
- Eine Erklärung darüber, dass die Erklärung über den zu behandelnden Gegenstand auf den gewählten Kriterien basiert.
- Eine Erklärung darüber, dass alle Sachverhalte, die im Widerspruch zum zu behandelnden Gegenstand oder zu einer Erklärung hierüber stehen, und alle Mitteilungen von Aufsichtsbehörden, die den zu behandelnden Gegenstand oder eine Erklärung hierüber betreffen, dem Prüfer offengelegt wurden.
- Zugänglichkeit zu allen Aufzeichnungen, die für den zu behandelnden Gegenstand oder die Prüfungshandlungen relevant sind.

---

<sup>1376</sup> Vgl. auch *IDW* (Hrsg.) (2000), Abschnitt R, Tz. 658. Ähnlich auch ISA 580.3.

<sup>1377</sup> So auch *IDW* (Hrsg.) (2000), Abschnitt R, Tz. 658; *Jacobs, O. H.* (2002), Sp. 187; *Lück, W.* (1999), S. 154. Ähnlich auch ISA 580.4.

<sup>1378</sup> Vgl. hierzu *Adler, H. / Düring, W. / Schmaltz, K.* (2000), § 320, Tz. 33; *Hopt, K. J.* (2002), Sp. 1075; *Jacobs, O. H.* (2002), Sp. 187.

<sup>1379</sup> Siehe AT Section 201.37.

- Weitere Sachverhalte, die der Prüfer für notwendig erachtet.

Eine schriftliche Zusicherung durch die verantwortliche Partei erscheint immer dann nötig oder sogar geboten, wenn der Prüfer ansonsten keine Möglichkeit hat, anderweitig Prüfungsnachweise zu erlangen, oder aber um die Quantität und Qualität bestehender Prüfungsnachweise zu erhöhen oder diese zu verifizieren. So kann eine Prüfungshandlung darauf abzielen, die Vollständigkeit eines zu behandelnden Gegenstands zu untersuchen. In einem solchen Fall ist es denkbar, dass neben den Prüfungsnachweisen zur Bestätigung der Vollständigkeit auch eine Zusicherung der verantwortlichen Partei über die Vollständigkeit und Zugänglichkeit der als Prüfungsnachweise verwendeten Aufzeichnungen eingeholt wird. Zweck hierbei ist es, dass der Prüfer sich dadurch eine Verteidigungsposition etabliert, wenn die Integrität der verantwortlichen Partei später in Frage gestellt wird.<sup>1380</sup> Diese Schutzfunktion, die durch eine Zusicherung von Seiten der verantwortlichen Partei erzielt werden soll, macht jedoch nur dann Sinn, wenn die verantwortliche Partei nicht zu den bestimmten Parteien der agreed-upon procedure zählt. Erst dann ergeben sich unter Umständen für den Prüfer Situationen in der Interaktion mit der verantwortlichen Partei, die eine Zusicherung von dieser als Ergänzung zu anderen Prüfungshandlungen und als Schutzfunktion gegenüber den bestimmten Parteien zur Reduzierung des eigenen Risikos notwendig machen.<sup>1381</sup>

Im Rahmen einer Übernahme von Prüfungsdienstleistung der Internen Revision auf Basis einer agreed-upon procedure kann jedoch unterstellt werden, dass ein Auseinanderfallen von involvierter und verantwortlicher Partei grundsätzlich nicht gegeben ist. Dies aus dem Grund, da die auftraggebende Partei die Unternehmensleitung ist und diese auch die Gesamtverantwortung für alle Bereiche des Unternehmens hat. Jedoch kann angenommen werden, dass neben der Unternehmensleitung Hierarchieebenen mit delegierter Verantwortung existieren. In einem solchen Fall kann unter Umständen eine schriftliche Zusicherung von der im unternehmensinternen Verhältnis unmittelbar verantwortlichen Partei ergänzend eingeholt werden. Dies ist jedoch lediglich unter

---

<sup>1380</sup> In Anlehnung an Robertson, J. C. / Louwers, T. J. (2002), S. 405.

<sup>1381</sup> Zur Verantwortlichkeit und zum Risiko des Prüfers im Rahmen einer agreed-upon procedure siehe Kapitel 4.3.4.3.1. Zur möglichen Haftung des Prüfers im Rahmen einer agreed-upon procedure siehe Kapitel 4.3.5.

Würdigung der konkreten Umstände zu beurteilen.<sup>1382</sup>

Für den Fall, dass die verantwortliche Partei die Abgabe einer schriftlichen Zusicherung verweigert, die nach Ansicht des Prüfers für den Auftrag notwendig ist, stellt dies eine Einschränkung bei der Durchführung der vereinbarten Prüfungshandlungen dar. Unter solchen Umständen ist der Prüfer gehalten, folgende Handlungsalternativen in Erwägung zu ziehen:<sup>1383</sup>

- Eine Offenlegung der fehlenden Möglichkeit zur Erlangung einer schriftlichen Zusicherung von der verantwortlichen Partei im Bericht.
- Die Niederlegung des Auftrags.
- Einen Wechsel der Auftragsform.

Welche dieser Alternativen vom Prüfer zu wählen ist, hängt dabei vom Ausmaß der durch die fehlende Zusicherung determinierten Einschränkung der Prüfungshandlungen und den Umständen des Auftrags ab.

#### **4.3.4.6 Kenntniserlangung von Sachverhalten außerhalb der vereinbarten Prüfungshandlungen**

Da bei einem Auftrag über agreed-upon procedures die durchzuführenden Prüfungshandlungen des Prüfers mit den bestimmten Parteien vereinbart werden, ist der Prüfer nicht verpflichtet, zusätzliche Prüfungshandlungen durchzuführen. Dennoch kann es vorkommen, dass der Prüfer bei der Durchführung der vereinbarten Prüfungshandlungen auf bedeutende Sachverhalte stößt, die ihn zu der Annahme veranlassen, dass sie im Widerspruch zum zu behandelnden Gegenstand oder zu einer Erklärung hierüber, auf die sich sein Bericht bezieht, stehen. In einem solchen Fall sollte der Prüfer diese Sachverhalte in seinem Bericht darstellen. Beispielhaft sei auf einen Auftrag über agreed-upon procedures abgestellt, bei dem der Prüfer vereinbarte Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit dem internen Steuerungs- und Überwachungssystem eines Unternehmens durchführen soll. Stellt der Prüfer im Rahmen der Durchführung der Prüfungshandlungen fest, dass im internen Steuerungs- und Überwachungssystem des Unternehmens eine bedeutende Schwachstelle

---

<sup>1382</sup> Zur Diskussion über die Gesamtverantwortung der Unternehmensleitung sowie delegierter Verantwortung an Hierarchieebenen unterhalb der Unternehmensleitung siehe Kapitel 4.1.2.

<sup>1383</sup> Zu diesen Ausführungen siehe AT Section 201.39.



existiert, die nicht direkt im Zusammenhang mit den von ihm durchgeführten Prüfungshandlungen steht, so sollte dieser Aspekt als Ergänzung in seinen Bericht aufgenommen werden.<sup>1384</sup>

Das soeben Beschriebene bezieht sich auf solche Sachverhalte, die nicht direkt im Zusammenhang mit den vereinbarten Prüfungshandlungen stehen. Damit sie jedoch als Ergänzung in den Bericht des Prüfers aufgenommen werden, müssen sie, in Abhängigkeit vom Zweck des Auftrags, bedeutende Auswirkungen auf die Deutung der durch die vereinbarten Prüfungshandlungen erlangten tatsächlichen Feststellungen haben, über die berichtet wird. Es wird im Einzelfall von der professionellen Urteilstkraft des Prüfers abhängen, ob er einen solchen Sachverhalt als bedeutend einstuft und ihn im Bericht darstellt. Aus dem Kontext der agreed-upon procedures lässt sich jedoch keinerlei Verpflichtung zur Berichterstattung über solche Sachverhalte ableiten. Gemäß den bisherigen Ausführungen ist der Prüfer im Rahmen eines Auftrags von agreed-upon procedures lediglich dazu verpflichtet, die vereinbarten Prüfungshandlungen durchzuführen und über die tatsächlichen Feststellungen zu berichten. Entsprechend reduziert sich die Verantwortung des Prüfers auf eine ordnungsmäßige Durchführung der vereinbarten Prüfungshandlungen und eine Berichterstattung über die Ergebnisse.

Unabhängig hiervon gilt es jedoch zu berücksichtigen, dass der Prüfer einer professionellen Sorgfaltspflicht unterliegt. Gemäß dem code of ethics der IFAC bedeutet dies unter anderem, dass der Prüfer die Nutzer der von ihm erbrachten Leistung über limitierende Sachverhalte aufklärt, die dieser Leistung inhärent sind, um insbesondere Missinterpretationen seiner Arbeitsleistung zu unterbinden.<sup>1385</sup> Insofern erscheint es plausibel, dass dem Wirtschaftsprüfer eine gewisse Pflicht obliegt, die Nutzer der Dienstleistung Interne Revision auf Sachverhalte aufmerksam zu machen, die zwar nicht unmittelbar im Zusammenhang mit den von ihm durchzuführenden Prüfungshandlungen stehen, jedoch einen bedeutenden Einfluss auf die Beurteilung seiner Berichterstattung durch die Nutzer haben kann.

---

<sup>1384</sup> Vgl. hierzu AT Section 201.40.

<sup>1385</sup> Hierzu siehe code of ethics Section 130.6.

#### 4.3.5 Haftung

Wirtschaftsprüfer erbringen vielfältige Leistungen. Wie bei jeder anderen Tätigkeit sind auch die Tätigkeiten des Wirtschaftsprüfers mit dem Risiko verbunden, die aus der Erbringung einer Dienstleistung resultierenden Pflichten zu verletzen. Eine Pflichtverletzung kann hierbei zu einer Schädigung eines anderen führen und für den Wirtschaftsprüfer die Haftung zum Entstehen für diesen Schaden nach sich ziehen. Eine derartige Verpflichtung kann sich aus einem Vertrag oder aus einer unerlaubten Handlung ergeben.<sup>1386</sup> Dies hat zur Folge, dass der Wirtschaftsprüfer bei der Erbringung von Prüfungsdienstleistungen mögliche Haftungsrisiken zu berücksichtigen hat.<sup>1387</sup>

Entsprechend hat ein Wirtschaftsprüfer auch bei der Erbringung von Prüfungsdienstleistungen, die sich aus der Übernahme der Internen Revision eines Unternehmens ergeben, Haftungsrisiken zu berücksichtigen. Primärer Betrachtungsgegenstand ist hierbei die zivilrechtliche Haftung, die durch Haftungsnormen geregelt ist. Demnach hat ein Wirtschaftsprüfer bei nicht normenkonformer Durchführung seiner Tätigkeit für den hierdurch entstandenen Schaden einzustehen. Gegenüber dem Vertragspartner, mit dem der Wirtschaftsprüfer den Vertrag rechtsverbindlich geschlossen hat und somit ein direktes Auftragsverhältnis vorliegt, haftet er z.B. für die Nichterfüllung oder eine mangelhafte Erfüllung relativ unstreitig.<sup>1388</sup> Jedoch kann der Prüfer noch vor Vertragsabschluss haftbar werden (*culpa in contrahendo*). Beispielsweise ist ein Wirtschaftsprüfer verpflichtet, wenn er einen Auftrag nicht annehmen will, dies unverzüglich mitzuteilen.<sup>1389</sup> Verstößt er hiergegen, so hat er den Schaden zu ersetzen, der aus der schuldhaften Verzögerung seiner Antwort entsteht.<sup>1390</sup> Übernimmt ein Wirtschaftsprüfer einen Auftrag trotz Verhinderung, z.B. wenn Ausschlussgründe gegeben sind – beim vorliegenden Betrachtungsgegenstand ist dies z.B. der Fall, wenn der Wirtschaftsprüfer bereits im Rahmen der Jahresabschlussprüfung für den Kunden tätig ist<sup>1391</sup> –, ist der ent-

---

<sup>1386</sup> Vgl. hierzu *IDW* (Hrsg.) (2000), Abschnitt A, Tz. 432.

<sup>1387</sup> Siehe *Marten, K.-U.* (1994), S. 619.

<sup>1388</sup> Hierzu vgl. *Neubeck, G.* (2003), S. 286.

<sup>1389</sup> Vgl. § 51 Satz 1 WPO.

<sup>1390</sup> Siehe Vgl. § 51 Satz 2 WPO.

<sup>1391</sup> Hierzu vgl. Kapitel 2.3.2.3.

standene Vertrauensschaden (negatives Interesse) zu ersetzen.<sup>1392</sup>

Neben der vertraglichen Haftung gegenüber dem Auftraggeber ist auch eine Haftung aufgrund unerlaubter Handlungen zu beachten. Hierbei ist zunächst die Delikthaftung zu nennen. Da Prüfungsfehler grundsätzlich nur Auswirkungen auf das Vermögen anderer haben, kann eine Haftung gemäß § 823 Abs. 1 BGB ausgeschlossen werden. In Betracht kommt jedoch eine Haftung bei Verletzung einer Schutzpflicht gemäß § 823 Abs. 2 BGB.<sup>1393</sup> Schutzgesetze in diesem Sinne sind u.a. strafrechtliche Vermögensschutzztatbestände wie Verletzung von Privatgeheimnissen (§ 203 StGB), Betrug (§ 263-264a StGB) und Untreue (§ 266 StGB).<sup>1394</sup> Ein Verstoß hiergegen würde nicht nur eine zivilrechtliche Haftung, sondern auch eine strafrechtliche Inanspruchnahme begründen.

Auch greifen kann eine Haftung gemäß § 826 BGB. Dies setzt voraus, dass der Wirtschaftsprüfer sittenwidrig und vorsätzlich einem anderen einen Schaden zufügt. Dabei liegt ein sittenwidriges Verhalten dann vor, wenn dem Prüfer bei seiner Leistungserbringung ein besonders leichtfertiges oder gewissenloses Verhalten nachzuweisen ist. Der Vorsatz impliziert, dass der Prüfer es zumindest als möglich erachtet hat und somit billigend in Kauf nimmt, dass ein anderer in Folge seines Handelns zu Schaden kommt (bedingter Vorsatz). Diese genannten Regeln erfassen jedoch lediglich vorsätzliches Handeln und sind nicht auf den Auftraggeber als Schadensersatzberechtigten begrenzt, sondern können auch Dritte umfassen.<sup>1395</sup>

Im Bereich der Dritthaftung ist es überdies nicht ausgeschlossen, dass ein Dritter Anspruch aus der Hauptleistung aus einem Prüfungsauftrag hat. In einem solchen Vertrag zugunsten Dritter, der in § 328 BGB geregelt ist, wird dieser Dritte unmittelbar berechtigt, neben der Leistung gegebenenfalls auch Schadenersatz einzufordern.<sup>1396</sup> In der vorliegend betrachteten Dienstleistung wird jedoch der Auftrag durch die Unternehmensleitung erteilt, die auch unmittelbarer Nutzer der Dienstleistung ist. Ein Vertrag zugunsten Dritter liegt somit

---

<sup>1392</sup> Zu diesen Ausführungen vgl. auch *Hopt, K. J.* (2002), Sp. 1076.

<sup>1393</sup> Vgl. *Hopt, K. J.* (2002), Sp. 1077.

<sup>1394</sup> Genauso in Betracht kommen u.a. die §§ 267 und 283-283d StGB.

<sup>1395</sup> Diese Ausführungen stützen sich auch *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 183 f.

<sup>1396</sup> Siehe auch *Neubeck, G.* (2003), S. 287 f.

nicht vor und dementsprechend auch keine vertragliche Haftung gegenüber Dritten. Ferner ist zu untersuchen, ob die Rechtskonstruktion in Form eines Vertrags mit Schutzwirkung Dritter als vertragsähnliche Anspruchsgrundlage in Frage kommt. Hierbei wird vorausgesetzt, dass die Leistungsnähe eines Dritten, die Schutzpflicht eines Gläubigers und die Erkennbarkeit für den Schuldner gegeben sind. In diesem Zusammenhang kommen die bestimmten Parteien als Dritte in Betracht. Die Leistungsnähe eines Dritten und die Schutzwirkung des Gläubigers sind hierbei dadurch gegeben, dass die bestimmten Parteien die Zielgruppe des Prüfungsberichts darstellen, die sich auf Basis der Ergebnisse des Prüfers ein Urteil bilden sollen. Die Erkennbarkeit für den Schuldner ist ebenfalls vorhanden, da alle bestimmten Parteien namentlich in den Prüfungsbericht aufzunehmen sind.<sup>1397</sup> Wie jedoch bereits im Verlauf dieser Arbeit dargestellt, dient die zu erbringende Prüfungsdienstleistung im Rahmen der Übernahme von Funktionen der Internen Revision lediglich unternehmensinternen Zwecken, wodurch der Kreis der bestimmten Parteien zu meist auf die auftraggebende Partei und somit auf die Unternehmensleitung begrenzt ist.<sup>1398</sup> Ein Vertrag mit Schutzwirkung Dritter läge jedoch vor, wenn dieser Kreis erweitert würde.

Zu klären ist weiterhin, in welchem Umfang der Wirtschaftsprüfer haften muss. Gemäß § 323 Abs. 2 HGB haftet der Wirtschaftsprüfer bei fahrlässigem Handeln bis zu einer Höhe von einer Millionen Euro, bei Aktiengesellschaften, deren Aktien in einem amtlichen Markt zum Handel zugelassen sind, erhöht sich diese Grenze auf vier Millionen Euro.<sup>1399</sup> Diese Regelungen gelten jedoch nur für Pflichtprüfungen. Für freiwillige Jahresabschlussprüfungen sowie für frei vereinbarte Prüfungsdienstleistungen, wozu auch die im Rahmen dieser Arbeit betrachtete Dienstleistung zählt, gilt diese Haftungsbeschränkung nicht. Die Vereinbarung einer Haftungsgrenze ist hierbei grundsätzlich durch eine ent-

---

<sup>1397</sup> Ausführlich werden die Voraussetzung für Verträge mit Schutzwirkung Dritter in *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 184 f.; *Quick, R.* (1992), S. 1681 f. dargestellt.

<sup>1398</sup> Vgl. auch Kapitel 4.1.2.

<sup>1399</sup> Die Haftungsbegrenzung gilt nur bei fahrlässigem Handeln. Bei vorsätzlichem Handeln ist die Haftung unbegrenzt. Die gesetzlichen Haftungsgrenzen können auch nicht abbedungen werden. Siehe § 323 Abs. 4 HGB und § 16 BS WP/vBP. Das Verbot soll Wirtschaftsprüfer und auch vereidigte Buchprüfer davor schützen, dass einzelne Berufsangehörige durch Erweiterung der Haftungsgrenzen Wettbewerbsvorteile erlangen. Siehe hierzu *Lück, W.* (1999), S. 44; *WPK* (Hrsg.) (2005), S. 34.

sprechende schriftliche Vereinbarung im Einzelfall, dass heißt für den einzelnen Prüfungsauftrag oder durch die Zugrundelegung vorformulierter Vertragsbedingungen im Sinne Allgemeiner Geschäftsbedingungen (AGB), die eine entsprechende Haftungsbegrenzung beinhalten, zu regeln.<sup>1400</sup> Hierbei ist jedoch zu berücksichtigen, dass eine Haftungsbegrenzung in den AGB den Mandanten nicht unangemessen benachteiligen darf.<sup>1401</sup> § 54a Abs. 1 WPO konkretisiert diesbezüglich, dass eine Beschränkung der Ersatzpflicht eines durch den Prüfer fahrlässig verursachten Schadens im Rahmen einer schriftlichen Vereinbarung im Einzelfall auf bis zu eine Million Euro und durch vorformulierte Vertragsbedingungen auf bis zu vier Millionen Euro möglich ist.

Neben der zivilrechtlichen Haftung und der strafrechtlichen Inanspruchnahme können dem Wirtschaftsprüfer weitere Sanktionen in Form von Maßnahmen durch die Berufsaufsicht oder die Berufsgerichtsbarkeit drohen, wenn er die von ihm einzuhaltenden Berufsgrundsätze und -pflichten verletzt. Alle deutschen Wirtschaftsprüfer sind Pflichtmitglieder der WPK. Gemäß § 57 Abs. 1 WPO hat die WPK die ihr vom Gesetz zugewiesene Aufgabe, die Erfüllung der Pflichten ihrer Mitglieder zu überwachen. Um Verstöße gegen diese zu sanktionieren, stehen der WPK mit der Belehrung (§ 57 Abs. 2 Nr. 1 WPO) und der Rüge (§ 57 Abs. 2 Nr. 4 WPO) zwei Mittel zur Verfügung. Die Belehrung stellt als Maßnahme der Berufsaufsicht durch die WPK die mildeste Form der Ahndung einer Pflichtverletzung durch einen Berufsangehörigen dar. Sie dient lediglich dazu, das Missfallen der WPK über einen Sachverhalt gegenüber dem Berufsangehörigen formlos zum Ausdruck zu bringen. Jedoch wird die Belehrung aktenkundig gemacht und kann bei erneuten Verstößen des Berufsangehörigen von Bedeutung sein.<sup>1402</sup> Die Rüge hingegen stellt ein förmliches Verfahren dar und wird dann eingesetzt, wenn die Berufspflichtverletzung zu gering ist, um eine Ahndung durch die Berufsgerichtsbarkeit anzustreben. Die Rüge kann hierbei durch die zusätzliche Auferlegung einer Geldbuße von bis zu € 10.000,00 verschärft werden.<sup>1403</sup> Geht die Berufspflichtverletzung über die Ahndungsmöglichkeiten der WPK hinaus, so greift die berufsgerichtliche Be-

---

<sup>1400</sup> Vgl. hierzu *Quick, R.* (1992), S. 1678.

<sup>1401</sup> Siehe hierzu § 307 BGB.

<sup>1402</sup> Auch so *Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K.* (2003), S. 187.

<sup>1403</sup> Siehe § 63 Abs. 1 WPO. Weitergehende Ausführungen hierzu enthält *IDW* (Hrsg.) (2000), Abschnitt A, Tz. 375-385.

strafung ein.<sup>1404</sup> Die Maßnahmen der Berufsgerichtsbarkeit erstrecken sich von Warnung und Verweis sowie Geldbußen bis zu € 100.000,00 über ein temporäres Verbot der Ausübung bestimmter Tätigkeiten oder des Berufes bis hin zum vollständigen Ausschluss aus dem Beruf.<sup>1405</sup>

## 5 Zusammenfassung und Ausblick

Ziel dieser Arbeit war es, aufbauend auf Überlegungen zur Vorteilhaftigkeit einer Auslagerung der Internen Revision oder Beibehaltung einer unternehmensinternen Stabsstelle, darzustellen und zu analysieren, inwieweit eine Normierung der Dienstleistung Interne Revision für Wirtschaftsprüfer und auch für den Adressaten von Vorteil ist sowie, wie diese Dienstleistung in den Kontext der Rahmengestaltung neuer Prüferdienstleistungen des AICPA und der IFAC einzuordnen und anhand geeigneter Normen auszugestalten ist.

Aufbauend auf Ausführungen zum Thema „Outsourcing“ und „Interne Revision“ wurde zunächst analysiert, ob der Ressource Interne Revision grundsätzlich das Potenzial inhärent ist, sich für ein Outsourcing zu eignen. Im Wesentlichen aufgrund der zu unterstellenden geringen Unternehmensspezifität konnte dies bejaht werden. Ferner wurde herausgearbeitet, dass mit dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer ein Anbieter über den Markt verfügbar ist, der aufgrund seiner Qualifikation, Erfahrung und der Verpflichtung zur Achtung der normativen ethischen Grundsätze des Berufsstandes prädestiniert für die Übernahme der Internen Revision ist und aufgrund seiner Kompetenz gegenüber alternativen Anbietern komparative Wettbewerbsvorteile aufweist. Dabei wurde auch herausgearbeitet, dass unter bestimmten Umständen die Übernahme der Internen Revision auch durch einen Wirtschaftsprüfer erfolgen kann, der gleichzeitig Abschlussprüfer des jeweiligen Unternehmens ist. Dies ist insbesondere dann möglich, wenn sich die übernommenen Aufgaben lediglich auf die prüferische Tätigkeit beschränken, wie dies im Rahmen dieser Arbeit dargestellt wurde. Entsprechend verstärken sich hierbei tendenziell die dargestellten Vorteile bei Übernahme der Internen Revision durch einen Wirtschaftsprüfer. Je-

---

<sup>1404</sup> Auch das Verhalten eines Wirtschaftsprüfers außerhalb seines Berufes kann zu einer solchen Maßnahme führen. Ein Grund hierfür ist dann gegeben, wenn dieses Verhalten im besonderen Maße dazu führt, dass Achtung und Vertrauen derartig beeinträchtigt werden, dass die Ausübung des Berufes oder das Ansehen des Berufes hierunter Schaden erleiden. Siehe § 67 Abs. 2 WPO.

<sup>1405</sup> Siehe § 68 Abs. 1 WPO.

doch konnte im weiteren Verlauf die Vorteilhaftigkeit einer Auslagerung der Internen Revision auf Wirtschaftsprüfer nicht per se unterstellt werden. Es wurde dabei festgestellt, dass sich dies nur unter Würdigung der konkreten Umstände evaluieren lässt. Es wurde auch herausgearbeitet, dass die Vorteilhaftigkeit einer Auslagerung im Wesentlichen von den Defiziten der Internen Revision in Bezug auf die Effektivität und Effizienz der Wahrnehmung ihrer Aufgaben und vom Grad des Sicherheitsbewusstseins der Unternehmensleitung abhängt. Der Umfang des Outsourcings wird dementsprechend auch vom Umfang der durch die Unternehmensleitung wahrgenommenen Defizite der Internen Revision bestimmt. Entsprechend stellt ein partielles Outsourcing eine sinnvolle Alternative dar, wenn die angesprochenen Defizite gering und auf bestimmte Bereiche limitiert sind. Dagegen erscheint ein vollständiges Outsourcing erst bei umfangreichen und nicht eingrenzbaaren Defiziten grundsätzlich vorteilhaft.

Hieran anschließend wurde aufgezeigt, wie Prüfungsnormen zu definieren sind, welche Arten von Prüfungsnormen es gibt und welche wesentlichen Funktionen Prüfungsnormen erfüllen. Anhand der Funktionen, die Prüfungsnormen erfüllen, wurde dargestellt, warum eine Normierung der Dienstleistung Interne Revision zweckmäßig und vorteilhaft sein kann. Als wesentliches Argument für eine Normierung wurde herausgestellt, dass hierdurch die Möglichkeit für die Wirtschaftsprüfer besteht, sich von Wettbewerbern anderer Branchen abzugrenzen. Unter der Bedingung, dass das Angebot einer solchen Dienstleistung entsprechend kommuniziert und von den potenziellen Mandanten wahrgenommen wird, bietet sich für den Berufsstand die Chance, einen nicht imitierbaren Wettbewerbsvorteil zu erlangen. Als weitere Vorteile wurde aufgezeigt, dass durch eine Normierung der Dienstleistung die Exkulpation des Wirtschaftsprüfers in eventuellen gerichtlichen Auseinandersetzungen tendenziell erleichtert wird, wenn er die Einhaltung der Vorgaben einer Prüfungsnorm nachweisen kann. Ferner wurde angeführt, dass sowohl für den Wirtschaftsprüfer als auch für den Adressaten durch eine Normierung die Transaktionskosten für eine solche Dienstleistung gesenkt werden können, da der Umfang der auftragsspezifisch zu vereinbarenden Sachverhalte reduziert wird. Dem entgegen steht jedoch ein wesentlicher Nachteil. Durch die Normie-

rung der Dienstleistung Interne Revision wird die Flexibilität der Ausgestaltung dieser Dienstleistung eingeschränkt. Je stärker die Standardisierung dieser Dienstleistung ist, desto geringer ist eine flexible Ausgestaltung möglich und je größer ist die Wahrscheinlichkeit, dass hierdurch individuellen Mandantenwünschen nicht entsprochen werden kann. Im schlimmsten Fall kann dies dazu führen, dass die Dienstleistung im Widerspruch zum eigentlichen Mandanteninteresse steht und somit für diesen keinen Wert hat. Unter Berücksichtigung dieses Nachteils wurde abschließend festgehalten, dass, wenn die Normierung der Dienstleistung Interne Revision ein ausreichendes Maß an flexibler Ausgestaltung ermöglicht und somit Platz für individuelle Mandantenwünsche lässt, die Vorteile sowohl für den Wirtschaftsprüfer als auch für den Adressaten überwiegen.

Da jedoch für die Dienstleistung Interne Revision keine spezifischen Prüfungsnormen existieren, nimmt diese Arbeit Bezug auf die durch das AICPA und der IFAC herausgegebenen Rahmenwerke für nicht spezifisch normierte Prüferdienstleistungen. Um die Dienstleistung Interne Revision in die Rahmenkonzeptionen für neue Wirtschaftsprüferdienstleistung des AICPA und der IFAC einordnen zu können, wurden diese dar- und gegenübergestellt. Hierbei konnte festgestellt werden, dass, obwohl beiden Rahmenwerken eine Intentionsidentität zugrunde liegt, sich das Spektrum möglicher Dienstleistungen, die von ihnen umfasst werden, doch unterscheidet. Der pragmatischere Ansatz des AICPA umfasst ein breiteres Spektrum an Dienstleistungen als der der IFAC. Gemeinsam ist beiden Ansätzen jedoch, dass sie eine beratende Dienstleistung unisono nicht als eine Dienstleistung im Kontext des jeweiligen Rahmenwerks erachten. In diesem Zusammenhang stellt das Rahmenwerk der assurance engagements klar, dass eine Dienstleistung durchaus prüferische und beratende Elemente aufweisen kann. In einem solchen Fall darf das Rahmenwerk jedoch nur für die als prüferische Tätigkeit geltende Teildienstleistung zugrunde gelegt werden. Demgegenüber gehen die Ausführungen des AICPA deutlicher auf die mögliche Schwierigkeit einer Abgrenzung zwischen prüferischer und beratender Tätigkeiten ein. Das AICPA sieht in einem solchen Fall die Intention der Dienstleistung, die sowohl beratende als auch prüferische Elemente beinhaltet, als ausschlaggebend an, um sie als assurance service



oder als consulting service zu klassifizieren. Abhängig ist dies davon, ob eine Dienstleistung darauf ausgerichtet ist, eine Ergebnisverbesserung zu erzielen und somit eine Beratungsdienstleistung darstellt, oder ob eine Dienstleistung auf den Entscheidungsträger oder die von ihm genutzten Informationen ausgerichtet ist und somit einen assurance service darstellt. Wie im Kapitel 2.2 aufgezeigt werden konnte, umfassen die Schwerpunktaufgaben der Internen Revision sowohl prüferische als auch beratende Aufgaben, wobei die beratenden Tätigkeiten in prüfungsbezogen und prüfungsunabhängig unterteilt werden können. Im Kontext des assurance-engagement-Rahmenwerks wurde diesbezüglich konstatiert, dass lediglich der prüferische Bereich des Aufgabenspektrums der Internen Revision grundsätzlich den Anforderungen eines assurance engagement genügt. Während die prüfungsunabhängige Beratungsleistung der Internen Revision grundsätzlich nicht in das assurance-service-Rahmenwerk eingeordnet werden kann, konnte bei der Einordnung der Dienstleistung Interne Revision in dieses Rahmenwerk herausgearbeitet werden, dass die prüferische Tätigkeit und prüfungsbezogene Beratungsleistung der Internen Revision als Ganzes einen assurance service darstellen kann. Grund für diese Schlussfolgerung ist der Umstand, dass die prüfungsbezogene Beratungsleistung vom Ergebnis der prüferischen Tätigkeit abhängt und der Primärzweck dieses Tätigkeitskonglomerats die prüferische Beurteilung respektive die Evaluierung der Sollkonformität eines Sachverhalts oder Objektes darstellt. Entsprechend stellt zwar lediglich die prüferische Leistung der Internen Revision einen assurance service dar, eine im Anschluss an diese Leistung erbrachte prüfungsbezogene Beratung disqualifiziert die gesamte Leistung jedoch nicht, um sie dennoch als assurance service kennzeichnen zu können.

Nachdem das heterogene Tätigkeitsfeld der Internen Revision auf ihren primären Zweck, nämlich die prüferische Tätigkeit, reduziert wurde, um das mögliche Leistungsspektrum für eine grundsätzliche Eignung als assurance engagement oder assurance service abzugrenzen, wurde im Weiteren darauf eingegangen, ob durch eine derartige Leistungserbringung durch einen Wirtschaftsprüfer die Anforderungen erfüllt werden, damit von einem assurance engagement oder assurance service gesprochen werden kann. Für die Ausgestaltung der Dienstleistung Interne Revision als assurance engagement

konnte dies nicht bestätigt werden, da die erforderliche Drei-Parteien-Beziehung, bei gleichzeitiger Inkongruenz von Nutzer und verantwortlicher Partei, nicht gegeben war. Jedoch wurde darauf hingewiesen, dass das Rahmenwerk der assurance engagements dann angewendet werden kann, wenn lediglich ein abgrenzbarer Bereich einer Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer unterzogen werden soll. Da in einem solchen Fall durchaus unternehmensintern eine verantwortliche Partei, unterhalb der Unternehmensleitung, als verantwortliche Partei identifiziert werden könnte. Im Gegensatz dazu konnte die Dienstleistung Interne Revision jedoch als assurance service identifiziert werden, indem aufbauend auf den Ausführungen zur Internen Revision und zum Outsourcing der Internen Revision dargestellt werden konnte, dass die Anforderungen entsprechend der Definition eines assurance services als erfüllt erachtet werden konnten.

Die Einordnung der Dienstleistung Interne Revision in die Rahmenwerke des AICPA und der IFAC stellte jedoch lediglich ein Teilziel dieser Arbeit dar. Ferner galt es zu beurteilen und herauszuarbeiten, ob eine geeignete fachtechnische Norm existiert, die eine Grundlage für die Ausgestaltung dieser Dienstleistung darstellen kann. Als Basis wurde hierzu auf die Normensysteme des IDW und der IFAC Bezug genommen, da diese für den deutschen Berufsstand der Wirtschaftsprüfer eine größere Bedeutung aufweisen als die nationalen amerikanischen Prüfungsnormen des AICPA. Während sich jedoch im Normensystem des IDW, welches seinen Fokus eindeutig auf die Jahresabschlussprüfung richtet, keine geeignete Norm identifizieren ließ, konnte im Normensystem der IFAC im Bereich der related services der Standard über agreed-upon procedures als durchaus geeignet selektiert werden. In diesem Zusammenhang wurde jedoch festgestellt, dass der Standard über agreed-upon procedures der IFAC lediglich rudimentäre Darstellungen über die Inhalte einer solchen Dienstleistung offeriert und Detailinformationen vermissen lässt. Um diese Lücke bestmöglich zu schließen, wurde im weiteren Verlauf auf die detaillierten Informationen des Standards zu agreed-upon procedures des AICPA zurückgegriffen, um diese Lücke zu schließen. Überdies wurde, obwohl das Rahmenwerk der assurance engagements nicht generell auf eine Dienstleistung Interne Revision angewendet werden kann, dieses als Grundlage he-

rangezogen, wenn sowohl der Standard der IFAC als auch der des AICPA zu agreed-upon procedures einzelne Aspekte nicht ausreichend behandelten.

Bei der Darstellung der Ausgestaltung der Dienstleistung Interne Revision als agreed-upon procedure wurden die Anforderungen an eine solche Dienstleistung dargestellt. Von besonderer Importanz waren hierbei die Unabhängigkeit des Dienstleisters, welche zwar nicht vom Standard der IFAC gefordert, jedoch zum einen durch die Berufsgrundsätze und -pflichten, denen ein deutscher Wirtschaftsprüfer unterliegt, und zum anderen aufgrund der betrachteten Dienstleistung Interne Revision als unabdingbar herausgestellt werden konnte. Ferner wurden die jeweiligen Verantwortlichkeiten der diese Dienstleistung nutzenden Partei(en) und des Wirtschaftsprüfers als Dienstleister dargestellt. Im Vergleich zum Verantwortungsbereich des Wirtschaftsprüfers bei einer Jahresabschlussprüfung konnte hierbei ein wesentlicher Unterschied aufgezeigt werden: Bei einer Dienstleistung Interne Revision als agreed-upon procedure übernimmt der Wirtschaftsprüfer keine Verantwortung für die Zweckmäßigkeit der mit der nutzenden Partei vereinbarten Prüfungshandlungen, da diese nicht eigenständig von ihm bestimmt werden können.

Es wurde dargestellt, wie die Dienstleistung Interne Revision als agreed-upon procedure ausgestaltet werden kann. Dabei wurde jedoch auch aufgezeigt, dass mit einer derartigen Dienstleistung keine Urteilsabgabe über die Sollkonformität eines zu behandelnden Gegenstand oder einer Erklärung über diesen verbunden ist. Dieses „Manko“ für den Nutzer kann nur dadurch eliminiert werden, dass die Prüfungshandlungen bestimmten Anforderungen genügen, die es den Nutzern erlauben, auf Basis des Berichtes des Wirtschaftsprüfers über die tatsächlichen Feststellungen zu einem eigenen unmissverständlichen und konsistenten Urteil zu gelangen. Aus diesem Grund ist der Wirtschaftsprüfer dazu angehalten, in den Prozess der Vereinbarung von Prüfungshandlungen seine fachliche Kompetenz und Erfahrung einzubringen, um mit den Nutzern dieser Dienstleistung Prüfungshandlungen zu vereinbaren, die diesem Erfordernis genügen.

Durch die Einordnung der Dienstleistung Interne Revision als assurance service und ihre Ausgestaltung anhand des Standards der IFAC zu agreed-upon procedures unter Hinzuziehung der detaillierten Darstellungen zum agreed-

upon procedures Standard des AICPA und zum assurance engagement Standard der IFAC konnte das Ziel dieser Arbeit erreicht werden. Die Ausarbeitungen zeigen deutlich, dass hierdurch die gewünschte mandantenindividuelle Ausgestaltung der Dienstleistung ermöglicht wird und gleichzeitig die grundlegenden, strukturellen Determinanten dieser Dienstleistung für den Wirtschaftsprüfer als Dienstleister und für den Adressaten als Leistungsempfänger festgelegt werden. Fraglich erscheint jedoch, ob eine individuell von Wirtschaftsprüfern auf Basis des agreed-upon procedures Standards der IFAC angebotene Dienstleistung das Ziel erreichen kann, eine marktexklusive Stellung zu erlangen. Es kann unterstellt werden, dass durchaus die Gefahr besteht, dass sich die durch die Wirtschaftsprüfer auf Basis dieses Standards angebotenen Dienstleistungen voneinander unterscheiden. Dies kann sowohl in der Darstellung des Inhalts, Umfangs und des Ausmaßes dieser Dienstleistung erfolgen als auch in der Namensgebung für diese Dienstleistung. Es erscheint deshalb hilfreich, dass die normengegebenen Institutionen einen spezifischen Standard für diese Dienstleistung publizieren. Auch wenn die einzelnen Wirtschaftsprüfer dennoch eine unterschiedliche Kommunizierung dieser Dienstleistung anstreben, um sich im brancheninternen Wettbewerb von anderen Wirtschaftsprüfern abzugrenzen, könnte der Bezug auf einen einheitlich festgelegten Standard die gewünschte Wirkung erzielen, sich von branchenfremden Wettbewerbern positiv abzuheben. Insofern kann diese Arbeit auch als Plädoyer für die Normierung dieser Dienstleistung und als mögliche Darstellung einer solchen Normierung verstanden werden.

Es bleibt jedoch anzumerken, dass eine derartig ausgestaltete Dienstleistung lediglich Teil einer übergeordneten vertraglichen Vereinbarung zwischen einer Unternehmensleitung und einem Wirtschaftsprüfer sein kann. Mit einer übergeordneten Vereinbarung in diesem Zusammenhang ist u.a. die laufende jährliche Planung des Einsatzes und der Aufgabenschwerpunkte des Wirtschaftsprüfers gemeint, die es anhand einzelner agreed-upon-procedures Teilaufträge auszugestalten gilt. Ferner wurde im Rahmen dieser Arbeit eine Ausgestaltung der prüfungsbezogenen Beratungstätigkeit bei Feststellung von Fehlern und Schwachstellen nicht aufgegriffen. Nach Meinung des Autors erscheint es fruchtbar, auf diesem Gebiet weitere Untersuchungen anzustreben.

Da für beratende Dienstleistungen die Normenwerke des IDW und der IFAC keinerlei Standards offerieren, könnte hierbei der Versuch unternommen werden, aufzuzeigen, inwieweit die SSCS des AICPA herangezogen werden können.

## **Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen und Verwaltungsanweisungen und sonstigen Rechnungslegungs- und Prüfungsnormen**

*AktG* (2005): Aktiengesetz vom 6.9.1965 (BGBl. I 1965, S. 1089) mit allen späteren Änderungen einschließlich der Änderung durch Artikel 5 des Gesetzes zur Unternehmensintegrität und Modernisierung des Anfechtungsrechts (UMAG) vom 22.9.2005, in: BGBl. I 2005, S. 2802.

*American Institute of Certified Public Accountants Code of Professional Conduct (ET)* (2005): Code of Conduct, in: <http://www.aicpa.org/about/code/index.html> (20.11.2005).

*BGB* (2005): Bürgerliches Gesetzbuch vom 18.8.1896 (RGBl. 1896, S. 195) mit allen späteren Änderungen einschließlich der Änderung durch Artikel 3 Abs. 1 des zweiten Gesetzes zur Neuregelung des Energiewirtschaftsrechts vom 7.7.2005, in: BGBl. I 2005, S. 1970.

*BGH* (1995) vom 20.2.1995, II ZR 9/94, ZIP 1995, S. 560.

*BGH* (1997) vom 20.4.1997, II ZR 317/95, ZIP 1997, S. 1162.

*BS WP/vBP* (2005): Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers vom 11.6.1996 (BANz., S. 7509) mit allen späteren Änderungen einschließlich der vierten Änderung vom 29.7.2005, in: BANz., S. 12296.

*Deutscher Corporate Governance Kodex (DCGK)* (2005): Deutscher Corporate Governance Kodex in der Fassung vom 2. Juni 2005, in: [http://www.corporate-governance-code.de/ger/download/D\\_CorGov\\_Endfassung2005.pdf](http://www.corporate-governance-code.de/ger/download/D_CorGov_Endfassung2005.pdf) (4.11.2005).

*DrittelbG* (2005): Gesetz über die Drittelbeteiligung der Arbeitnehmer im Aufsichtsrat vom 18.5.2004, in: BGBl. I 2004, S. 974.

*Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW (VO 1/2006)* (2006): Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis, vom 27.3.2006.

*EUGH* (1994) vom 14.4.1994, C-392/92, ZIP 1994, S. 1036.

*GenG* (2004): Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 1.5.1889 (RGBl. 1889, S. 55, RGBl. 1898, S. 369 und 810) mit

allen späteren Änderungen einschließlich der Änderung durch Artikel 2 des Gesetzes zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht über Abschlussprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung (APAG) vom 27.12.2004, in: BGBl. I 2004, S. 3846.

*GmbHG* (2005): Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung vom 20.4.1892 (RGBl. 1892, S. 477) mit allen späteren Änderungen einschließlich der Änderung durch Artikel 12 des Gesetzes über die Verwendung elektronischer Kommunikationsformen in der Justiz (JKomG) vom 22.3.2005, in: BGBl. I 2005, S. 837.

*HGB* (2005): Handelsgesetzbuch vom 10.5.1897 (RGBl. 1897, S. 219) mit allen späteren Änderungen einschließlich der Änderung durch Artikel 1 des Gesetzes über die Offenlegung der Vorstandsvergütungen (VorstOG) vom 3.8.2005, In: BGBl. I 2005, S. 2267.

*Institut der Internen Revision Revisionsstandard Nr. 1 (IIR-Revisionsstandard NR. 1)* (2001): Zusammenarbeit von Abschlussprüfer und Interner Revision, Frankfurt a. M. 2001.

*Institut der Internen Revision Revisionsstandard Nr. 2 (IIR-Revisionsstandard NR. 2)* (2001): Prüfung des Risikomanagement durch die Interne Revision, Frankfurt a. M. 2001.

*Institut der Internen Revision Revisionsstandard Nr. 3 (IIR-Revisionsstandard NR. 3)* (2002): Qualitätsmanagement in der Internen Revision, Frankfurt a. M. 2002.

*Institut der Wirtschaftsprüfer Fachgutachten 1/1988 (IDW FG 1/1988)* (1989): Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen, vom 1.2.1989.

*Institut der Wirtschaftsprüfer Prüfungsstandard 140 (IDW PS 140)* (2001): Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis, vom 4.9.2001.

*Institut der Wirtschaftsprüfer Prüfungsstandard 200 (IDW PS 200)* (2000): Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen, vom 28.6.2000.

*Institut der Wirtschaftsprüfer Prüfungsstandard 240 (IDW PS 240)* (2000): Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen, vom 28.6.2000.

- Institut der Wirtschaftsprüfer Prüfungsstandard 260 (IDW PS 260)* (2001): Das interne Kontrollsystem im Rahmen der Abschlussprüfung, vom 2.7.2001.
- Institut der Wirtschaftsprüfer Prüfungsstandard 303 (IDW PS 303)* (2002): Erklärungen der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer, vom 6.5.2002.
- Institut der Wirtschaftsprüfer Prüfungsstandard 320 (IDW PS 320)* (2004): Verwendung der Arbeit eines anderen externen Prüfers, vom 5.5.2004.
- Institut der Wirtschaftsprüfer Prüfungsstandard 321 (IDW PS 321)* (2002): Interne Revision und Abschlussprüfung, vom 6.5.2002.
- Institut der Wirtschaftsprüfer Prüfungsstandard 322 (IDW PS 322)* (2002): Verwertung der Arbeit von Sachverständigen, vom 6.5.2002.
- Institut der Wirtschaftsprüfer Prüfungsstandard 330 (IDW PS 330)* (2002): Abschlussprüfung bei Einsatz von Informationstechnologie, vom 24.9.2002.
- Institut der Wirtschaftsprüfer Prüfungsstandard 340 (IDW PS 340)* (2000): Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB, vom 11.9.2000.
- Institut der Wirtschaftsprüfer Prüfungsstandard 450 (IDW PS 450)* (2003): Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen, vom 29.9.2003.
- International Federation of Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants (code of ethics)* (2005): Code of Ethics for Professional Accountants, New York 2005.
- International Framework for Assurance Engagements – Exposure Draft (IFAE-ED)* (2003): International Framework for Assurance Engagements, New York 2003.
- International Framework for Assurance Engagements (IFAE)* (2004): International Framework for Assurance Engagements, New York 2004.
- International Standards on Assurance Engagements 3000 (ISAE 3000)* (2004): International Standard on Assurance Engagements 3000, New York 2004.



*International Standards on Assurance Engagements 3000 (Revised) (ISAE 3000 (Revised))* (2004): International Standard on Assurance Engagements 3000 (Revised), New York 2004.

*International Standards on Audition 580 (ISA 580)* (2003): Management Representations, New York 2003.

*International Standards on Audition 600 (ISA 600)* (2003): Using the Work of another Auditor, New York 2003.

*International Standards on Audition 610 (ISA 610)* (2003): Considering the Work of Internal Auditor, New York 2003.

*International Standards on Audition 620 (ISA 620)* (2003): Using the Work of an Expert, New York 2003.

*International Standards on Quality Control 1 (ISQC 1)* (2004): International Standards on Quality Control 1, New York 2004.

*International Standards on Related Services 4400 (ISRS 4400)* (2004): Engagements to Perform Agreed-upon Procedures Regarding Financial Information, New York 2004.

*KWG* (2005): Gesetz über das Kreditwesen vom 10.7.1961 (BGBl. I 1961, S. 881) mit allen späteren Änderungen einschließlich der Änderung durch Artikel 4a des Gesetzes zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters vom 22.9.2005, in: BGBl. I 2005, S. 2809.

*MitbestG* (2005): Gesetz über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer vom 4.5.1976 (BGBl. I 1976, S. 1153) mit allen späteren Änderungen einschließlich der Änderung durch Artikel 4 des Gesetzes zur Änderung des Seemannsgesetzes und anderer Gesetze vom 8.6.2005, in: BGBl. I 2005, S. 1530.

*PublG* (2001): Publizitätsgesetz vom 15.8.1969 (BGBl. I 1969, S. 1189) mit allen späteren Änderungen einschließlich der Änderung durch Artikel 3 Euro-Bilanzgesetz vom 10.12.2001, in: BGBl. I 2004, S. 3414.

*Public Company Accounting Oversight Board Auditing Standard No. 1 (PCAOB AS No. 1)* (2004): References in Auditor's Reports to the Standards of the Public Company Accounting Oversight Board, New York 2004.

*Public Company Accounting Oversight Board Auditing Standard No. 2 (PCAOB AS No. 2)* (2004): An Audit of Internal Control over Financial Reporting performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements, New York 2004.

*RBerG* (2002): Rechtsberatungsgesetz vom 13.12.1935 (RGBl. I S. 1481) mit allen späteren Änderungen einschließlich der Änderung durch Artikel 21a des Gesetzes zur weiteren Fortentwicklung des Finanzplatzes Deutschland vom 21.7.2002, in: BGBl. I 2002, S. 2072.

*Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOA)* (2002): An Act to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes, Washington D.C. 2002.

*Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (SPPIA)* (2001): Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, Altamonte Springs 2001.

*Statements on Auditing Standards (SAS beziehungsweise AU)* (2005): Statements on Auditing Standards and Related Interpretations, in: AICPA (Hrsg.) (2005): AICPA Professional Standards, Volume 2, New York 2005.

*Statements on Standards for Attestation Engagements (SSAE beziehungsweise AT)* (2005): Statements on Standards for Attestation Engagements and Related Interpretations, in: AICPA (Hrsg.) (2005): AICPA Professional Standards, Volume 2, New York 2004.

*Statements on Standards for Attestation Engagements No. 11 (SSAE Nr. 11)* (2002): Attest Documentation, in: Journal of Accountancy 2002, Vol. 193, Heft April, S. 107-111.

*Statements on Standards for Attestation Engagements No. 12 (SSAE Nr. 12)* (2002): Attest Documentation, in: Journal of Accountancy 2002, Vol. 194, Heft November, S. 117-120.

*Statements on Standards for Consulting Services (SSCS beziehungsweise CS)* (2005): Statements on Standards for Consulting Services, in: AICPA (Hrsg.) (2005): AICPA Professional Standards, Volume 2, New York 2005.

- StBerG* (2004): Steuerberatungsgesetz vom 16.8.1961 (BGBl. I 1961, S. 1301) mit allen späteren Änderungen einschließlich der Änderung durch Artikel 10 des Gesetzes zur Vereinfachung und Vereinheitlichung der Verfahrensvorschriften zur Wahl und Berufung ehrenamtlicher Richter vom 21.12.2004, in: BGBl. I 2004, S. 3599.
- Stellungnahme des Hauptfachausschusses 1997/4 (St. HFA 1997/4) (In den IDW Fachnachrichten 1997, S. 522.
- StGB* (2005): Strafgesetzbuch vom 15.5.1871 (RGBl. 1871, S. 127) mit allen späteren Änderungen einschließlich der Änderung durch das Neun- unddreißigste Strafrechtsänderungsgesetz vom 1.9.2005, in: BGBl. I 2005, S. 2674.
- VAG* (2004): Gesetz über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen vom 17.12.1992 (BGBl. I 1993, S. 2) mit allen späteren Änderungen einschließlich der Änderung durch Artikel 6 des Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2002/47/EG vom 6. Juni 2002 über Finanzsicherheiten und zur Änderung des Hypothekendarlehenbankgesetzes und anderer Gesetze vom 5.4.2004, in: BGBl. I 2004, S. 502.
- WPO* (2004): Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer vom 24.7.1961 (BGBl. I 1961, S. 1049) mit allen späteren Änderungen einschließlich der Änderung durch Artikel 1 des Gesetzes zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht über Abschlussprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung (APAG) vom 27.12.2004, in: BGBl. I 2004, S. 3846.

## Literaturverzeichnis

- Adler, H. / Düring, W. / Schmaltz, K.* (2000): Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubliG nach den Vorschriften des Bilanzrichtliniengesetzes, Band 7, 6. Auflage, Stuttgart 2000.
- AECA* (Hrsg.) (2004): American Institute of Certified Public Accountants, in: <http://www.aeca.es/normativa/auditoria/aicpa2.htm> (4.5.2004).
- Ahlers, J. / Emmerich, W. / Krcmar, H. / Pocsay, A. / Scheer, A.-W. / Siebert, D.* (1984): Neuere Tendenzen in der EDV-Prüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung 1984, Heft 1, S. 1-7.
- AICPA* (Hrsg.) (1997a): Special Committee on Assurance Services Releases Recommendations to Improve, Expand CPAs' Offerings, in: <http://www.aicpa.org/pubs/cpaltr/mar97/scasrr.htm> (3.11.2005).
- AICPA* (Hrsg.) (1997b): ASB Undertakes Planning Project, in: [http://www.aicpa.org/members/div/auditstd/opinion/apr97\\_2.htm](http://www.aicpa.org/members/div/auditstd/opinion/apr97_2.htm) (3.11.2005).
- AICPA* (Hrsg.) (1998): ASB Implements Its Strategic Plan, in: [http://www.aicpa.org/members/div/auditstd/opinion/apr98\\_2.htm](http://www.aicpa.org/members/div/auditstd/opinion/apr98_2.htm) (3.11.2005).
- AICPA* (Hrsg.) (1999): Attachment to Highlights of ASB February 9-11 Meeting, in: <http://www.aicpa.org/members/div/auditstd/calendar/attfeb99a.htm> (3.11.2005).
- AICPA* (Hrsg.) (2001): New Attestation Standards, in: [http://www.aicpa.org/members/div/auditstd/riasai/ssae\\_10.htm](http://www.aicpa.org/members/div/auditstd/riasai/ssae_10.htm) (3.5.2004).
- AICPA* (Hrsg.) (2003a): AICPA's Auditing Standards Board Asserts Commitment to Set Auditing Standards for Nonpublic Entities, in: [http://www.aicpa.org/news/2003/2003\\_fall\\_council\\_02.asp](http://www.aicpa.org/news/2003/2003_fall_council_02.asp) (3.11.2005).
- AICPA* (Hrsg.) (2003b): In Our Opinion, in: The Newsletter of the AICPA Audit and Attest Standards Group, Vol 19, No. 2, in: [http://www.aicpa.org/download/auditstd/opinion/2003\\_04.pdf](http://www.aicpa.org/download/auditstd/opinion/2003_04.pdf) (3.11.2005).
- AICPA* (Hrsg.) (2004): New! Introducing Trust Services (Including SysTrust and WebTrust), in: <http://www.aicpa.org/assurance/trustservices/index.asp?> (3.5.2004).

- AICPA* (Hrsg.) (2005): Glossary of Terms, Acronyms, and Abbreviations: Glossary - P, in: <http://www.aicpa.org/members/glossary/p.htm> (3.11.2005).
- AICPA / ASB* (Hrsg.) (2003a): Proposed Statement on Standards for Attestation Engagements: Reporting on an Entity's Internal Control Over Financial Reporting (Dateiname: 2003\_0318\_ssae\_intcontrl.pdf), in: [http://www.aicpa.org/download/sarbanes/pcaob/2003\\_0822\\_pcaob.zip](http://www.aicpa.org/download/sarbanes/pcaob/2003_0822_pcaob.zip) (3.11.2005).
- AICPA / ASB* (Hrsg.) (2003b): Internal Control Cover Letter, in: [http://www.aicpa.org/download/sarbanes/pcaob/2003\\_0822\\_pcaob.zip](http://www.aicpa.org/download/sarbanes/pcaob/2003_0822_pcaob.zip) (3.11.2005).
- AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005a): Seven other Opportunities, in: <http://www.aicpa.org/assurance/about/newsvc/opps.htm> (3.11.2005).
- AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005b): Welcome to Assurance Services, in: <http://www.aicpa.org/assurance/index.htm> (3.11.2005).
- AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005c): Why Assurance Services are Valuable to your Clients, in: <http://www.aicpa.org/assurance/about/value.htm> (3.11.2005).
- AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005d): The Changing Environment, in: <http://www.aicpa.org/assurance/about/environ.htm> (3.11.2005).
- AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005e): Megatrends Affecting Future Assurance Services, in: <http://www.aicpa.org/assurance/about/environment/mega.htm> (3.11.2005).
- AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005f): Effect of Information Technology on the Assurance Services Marketplace, in: <http://www.aicpa.org/assurance/about/environment/effect/index.htm> (3.11.2005).
- AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005g): The Profession's Current Competencies, in: <http://www.aicpa.org/assurance/about/newsvc/prof.htm> (3.11.2005).
- AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005h): Assurance Services and Academia, in: <http://www.aicpa.org/assurance/about/academia.htm> (3.11.2005).
- AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005i): New Assurance Services, in: <http://www.aicpa.org/assurance/about/newsvc/index.htm> (3.11.2005).
- AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005j): Assurance on Risk Assessment, in: <http://www.aicpa.org/assurance/about/newsvc/risk.htm> (3.11.2005).

- AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005k): System Reliability Assurance, in: <http://www.aicpa.org/assurance/about/newsvc/reliab.htm> (3.11.2005).
- AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005l): Electronic Commerce Assurance, in: <http://www.aicpa.org/assurance/about/newsvc/elec.htm> (3.11.2005).
- AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005m): Elder Care Assurance, in: <http://www.aicpa.org/assurance/about/newsvc/elderpl.htm> (3.11.2005).
- AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005n): Assurance on Business Performance Measures, in: <http://www.aicpa.org/assurance/about/newsvc/perf.htm> (3.11.2005).
- AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005o): Assurance on Performance Measures – Health Care Providers, in: <http://www.aicpa.org/assurance/about/newsvc/health.htm> (3.11.2005).
- AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005p): Assurance Services - Definition and Interpretive Commentary, in: <http://www.aicpa.org/assurance/about/comstud/defncom.htm> (3.11.2005).
- AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005q): Assurance Independence, in: <http://www.aicpa.org/assurance/about/comstud/assind.htm> (3.11.2005).
- AICPA / SCAS* (Hrsg.) (2005r): The Changing Audit Paradigm, in: <http://www.aicpa.org/assurance/scas/comstud/futfinst/chgpara.htm> (3.11.2005).
- AICPA / SCFR* (o.J.): Improving Business Reporting – A Customer Focus, in: <http://www.accounting.rutgers.edu/raw/aicpa/business/main.htm> (3.11.2005).
- Alchian, A. / Demsetz, H.* (1972): Production, Information Costs, and Economic Organization, in: American Economic Review 1972, Heft 5, S. 777-795.
- Aldhizer III., G. R. / Cashell, J. D. / Martin, D. R.* (2003): Internal Audit Outsourcing, in: The CPA Journal 2003, Nr. 8, in: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2003/0803/features/f083803.htm> (20.11.2005).
- Alecke, B./Schaden, B./Untiedt, G./Wilhelm, M.* (1999): Globalisierung und neue Informations- und Kommunikationstechnologien: Strukturberichterstattung 1996-1998: Neue Informations- und Kommunikationstechnologien, Tertiarisierung und Globalisierung – Herausforderungen

für den Strukturwandel, in: Ifo Studien zur Strukturforschung, Heft 28/II, München 1999.

*Amit, R. / Schoemaker, P. J. H. (1993): Strategic Assets and Organizational Rent, Strategic Management Journal 1993, Nr. 1, S. 33-46.*

*Amling, T. / Bischof, S. (1999): KonTraG und Interne Revision - unter besonderer Berücksichtigung der Internationalisierung des Berufsstandes, in: Zeitschrift Interne Revision, Heft 2a, S. 44-60.*

*Ang, S. / Cummings, L. L. (1997): Strategic Response to institutional Influence on Information System Outsourcing, in: Organizational Science 1997, Nr. 3, S. 235-256.*

*Ang, S. / Straub, D. W. (1998): Production and Transaction Economies and IS Outsourcing: A Study of the U.S. Banking Industry, in: Management Information Systems Quarterly 1998, Heft Dezember, S. 535-552.*

*Arbeitsgemeinschaft Interne Revision (Hrsg.) (1986): Festschrift 25 Jahre Arbeitsgemeinschaft Interne Revision, in: Schriftenreihe Arbeitsgemeinschaft Interne Revision, Band 5, Wien 1986.*

*Arbeitskreis 'Externe und interne Überwachung der Unternehmung' der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (Hrsg.) (2000): Prüfungsausschüsse in deutschen Aktiengesellschaften, in: Der Betrieb, Heft 46, S. 2281-2285.*

*Arbeitskreis Kosten/Nutzen-Relation von Überwachungsmaßnahmen der Arbeitsgemeinschaft Interne Revision (Hrsg.) (1984): Kosten/Nutzen Relation von Überwachungsmaßnahmen, in: Arbeitsgemeinschaft Interne Revision (Hrsg.): Ertragssteigerung in der interne Revision, in: Arbeitsgemeinschaft Interne Revision (Hrsg.): IR Schriftenreihe, Band 3, Wien 1984, S. 3-44.*

*Arbeitskreis Krähe der Schmalenbach Gesellschaft (Hrsg.) (1985): Unternehmungsorganisation: Aufgaben- und Abteilungsgliederung in der industriellen Unternehmung, in: Schmalenbach Gesellschaft - Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., (Hrsg.): Berichte aus der Arbeit der Schmalenbach-Gesellschaft, 5. Auflage, Stuttgart 1985.*

*Arbeitskreis 'Revision des Finanz- und Rechnungswesens' des Deutschen Instituts für Interne Revision e.V. (Hrsg.) (2002): Revision des Rechnungswesens: Prüfungsleitfaden für die Revisionspraxis, in: Deutsches*

Institut für Interne Revision e.V. (Hrsg.): IIR-Schriftenreihe, Band 21, 2. Auflage, Berlin 2002.

*Arbeitskreise 'IT-Revision' und 'IT-Revision in Kreditinstituten' des Deutschen Instituts für Interne Revision e.V. (Hrsg.) (2002): IT-Revision: Leitfaden zur Durchführung von Prüfungen der Informationsverarbeitung, Berlin 2002.*

*Arens, A. A. / Elder, R. J. / Beasley, M. S. (2003): Auditing and Assurance Services: An integrated Approach, 9. Auflage, New Jersey 2003.*

*ASB (Hrsg.) (2002): SSAE 11, Attest Documentation, in: [http://www.aicpa.org/members/div/auditstd/riasai/ssae\\_10.htm](http://www.aicpa.org/members/div/auditstd/riasai/ssae_10.htm) (3.5.2004).*

*Aschoff, C. (1978): Betriebliches Humanvermögen: Grundlagen einer Humanvermögensrechnung, in: Heinen, E. / Börner, D. / Kappler, E. / Kirsch, W. / Meffert, H. (Hrsg.): Die Betriebswirtschaft in Forschung und Praxis: Schriftenreihe, Band 17, Wiesbaden 1978.*

*Aubert, B. A. / Rivard, S. / Patry, M. (1996): A Transaction Cost Approach to Outsourcing Behaviour: Some Empirical Evidence, in: Information & Management 1996, Nr. 2, S. 51-64.*

*Bacher, M. R. (2000): Outsourcing als strategische Marketing-Entscheidung, Wiesbaden 2000.*

*Bachmann, S. A. J. (2002): Die aktuelle Frage: Was bedeutet Corporate Governance für die Wirtschaftsprüfung konkret?, in: Der Schweizer Treuhänder 2002, Nr. 4, S. 283-284.*

*Baetge, J. (1992): Überwachungstheorie, kybernethische, in: Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Revision, 2. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 1992, Sp. 2038-2054.*

*Baetge, J. (2002): Wirtschaftsprüfung - ein schwieriges Amt!, in: BetriebsBerater 2002, Heft 26, S. 1.*

*Baetge, J. / Sell, K. (1999): Die US-amerikanischen, internationalen und deutschen Prüfungsgrundsätze im Vergleich, in: Steuern und Bilanzen 1999, S. 517-525.*

*Baetge, J. / Thiele, S. (2002): Prüfungstheorie, regelungstheoretischer Ansatz, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzy-*



klopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 1899-1908.

*Ballmann, W.* (1962): Unternehmensprüfung und Unternehmensprüfer, in: Ballmann, W. / Blohm, H. / Grun, H. / Kotthaus, H. / Traub, W. (Hrsg.): Unternehmensprüfung, in: Schriftenreihe des Instituts für Interne Revision, Band 2, München 1962, S. 13-51.

*Ballmann, W.* (1967): Leitfaden der Internen Revision, München 1967.

*Ballmann, W.* (1969): Revision der elektronischen Datenverarbeitung, 2. Auflage, Berlin 1969.

*Ballmann, W.* (1973): Betriebswirtschaftliche Überwachungsarten, Berlin 1973.

*Barney, J. B.* (1991): Firm Resources and Sustained Competitive Advantage, in: Journal of Management 1991, Nr. 17, S. 99-120.

*Baudisch, R.* (1961): Interne Revision im volkswirtschaftlichen Sinne, in: Ballmann, W. et al. (Hrsg.): Interne Revision in der Wirtschaft und im Unternehmen, in: Schriftenreihe des Instituts für Interne Revision; Band 1, München 1961, S. 25-36.

*Baumeister, A. / Freisleben, N.* (2003): Prüfung des Risikomanagements und Risikolageberichts - Ziele und Umsetzung von Prüfkonzepthen, in: Richter, M. (Hrsg.): Entwicklungen der Wirtschaftsprüfung: Prüfungsmethoden - Risiko – Vertrauen, Bielefeld 2003, S. 17-93.

*Bäumer, C. / Hamer, E. / Kalaitzis, D. / Szyperski, N. / Wingefeld, V.* (1994): Meinungen zum Thema: Outsourcing, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 1994, Nr. 4, S. 358-375.

*Baumgarten, H.* (1962): Topetage in der Pflicht, in: Manager Magazin, Nr. 7, S. 146.

*Baums, T.* (2001): Bericht der Regierungskommission Corporate Governance: Unternehmensführung, Unternehmenskontrolle, Modernisierung des Aktienrechts, Köln 2001.

*Baums, T. / Stöcker, M.* (2003): Die Vorschläge der Regierungskommission Corporate Governance und ihre bisherige Umsetzung durch den Deutschen Corporate Governance Kodex und das TransPuG, in: Dörner, D. / Menold, D. / Pfitzer, N. / Oser, P. (Hrsg.): Reform des Aktienrechts, der Rechnungslegung und Prüfung: KonTraG, Corporate Governance, TransPuG, 2. Auflage, Stuttgart 2003, S. 1-39.

- BDO* (Hrsg.) (o.J.): BDO Internal Audit Services: Interne Revision im Wandel, o.O.
- Bea, F. X. / Scheurer, S.* (1994): Die Kontrollfunktion des Aufsichtsrats, in: *Der Betrieb* 1994, Heft 43, S. 2145-2152.
- Bechtolsheim, M. v.* (1994): Effizienz und Flexibilität umsetzen, in: *Gablers Magazin* 1994, Nr. 8, S. 14-19.
- Beer, T.* (1986): Die Revision im technischen Bereich - Aufgaben und organisatorische Eingliederung in das System der Unternehmensüberwachung, in: *Technological Economics*, Band 18, Zugleich Dissertation Freie Universität Berlin, Berlin 1986.
- Behme, W.* (1993): ZP-Stichwort Outsourcing, in: *Zeitschrift für Planung* 1993, S. 291-294.
- Behme, W.* (1995): Outsourcing, in: *Das Wirtschaftsstudium* 1995, Nr. 12, S. 1005.
- Benischke, E.* (2000): Die Chancen der Internen Revision als In-House-Lösung: Strategische Neuausrichtung zur Generierung von Added Value, in: *Der Schweizer Treuhänder*, Nr. 10, S. 1043-1046.
- Berg, H. / Cassel, D. / Hartwig, K.-H.* (1999): Theorie der Wirtschaftspolitik, in: *Bender, D. / Berg, H. / Cassel, D. / Gabisch, G. / Grossekkettler, H. / Hartwig, K.-H. / Hübl, L. / Kath, D. / Siebke, J. / Thieme, J. / Willms, M.* (Hrsg.): *Vahlens Kompendium der Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik*, Band 2, 7. Auflage, München 1999, S. 171-298.
- Berger, R.* (1998a): Bedarf nach Unternehmensberatung, in: *Lück, W.* (Hrsg.): *Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung*, 4. Auflage, München / Wien 1998, S. 81.
- Berger, R.* (1998b): Unternehmensberatung, in: *Lück, W.* (Hrsg.): *Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung*, 4. Auflage, München / Wien 1998, S. 814.
- Berliner Initiativkreis German Code of Corporate Governance* (Hrsg.) (2000): German Code of Corporate Governance (GCCG), in: *Der Betrieb* 2000, Heft 32, 1573-1581.
- Berndlmaier, A. F. / Klein, G. A.* (1997): Kundenorientierung in der US-amerikanischen Rechnungslegung: Der Comprehensive Report des

- Special Committee on Financial Reporting des AICPA, in: Der Betrieb 1997, Heft 22, S. 1089-1095.
- Bertschinger, U.* (2000): Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance, in: Der Schweizer Treuhänder 2000, Nr. 8, S. 705-712.
- Biener, H.* (1997): Wäre die Übernahme der Prüfungsgrundsätze der IFAC oder anderer Berufsorganisationen geeignet, die Qualität der Abschlussprüfung in Deutschland zu verbessern?, in: Fischer, T. R. / Hömberg, R. (Hrsg.): Jahresabschluß und Jahresabschlußprüfung: Probleme, Perspektiven, internationale Einflüsse; Festschrift zum 60. Geburtstag von Jörg Baetge, Düsseldorf 1997, S. 639-666.
- Biegert, H.* (1995): Die Revision im Spannungsfeld zwischen Lean-Management und Auditierung, in: Zeitschrift Interne Revision 1995, Nr. 6, S. 289-298.
- Biegert, H.* (1998): Einflußgrößen auf die Qualität der Internen Revision und Maßnahmen zur Qualitätsüberwachung, in: Zeitschrift Interne Revision 1998, Nr. 2, S. 57-66.
- Billeter, T.* (1999): IT-Outsourcing: Marktwirtschaftliche Ansätze zur Bereitstellung der IT-Infrastruktur in Unternehmen, Zürich 1999.
- Bischof, S.* (2002: Arbeitspapiere, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 96-101.
- Bitz, H.* (2000): Risikomanagement nach KonTraG: Einrichtung von Frühwarnsystemen zur Effizienzsteigerung und zur Vermeidung persönlicher Haftung, Stuttgart 2000.
- Blohm, H.* (1957): Innenrevision, Essen 1957.
- Blohm, H.* (1962): Interne Revision als Instrument der Betriebsführung, in: Ballmann, W. / Blohm, H. / Grun, H. / Kotthaus, H. / Traub, W. (Hrsg.): Unternehmensprüfung, in: Schriftenreihe des Instituts für Interne Revision, Band 2, München 1962, S. 53-71
- Blohm, H.* (1991): Interne Revision - quo Vadis?, in: Zeitschrift Interne Revision 1991, Nr. 1, S. 3-17.
- Blohm, H. / Brenneis, F.-J.* (1968): Interne und externe Revision: Grundlegender Wegweiser, in: Meyer, C. W. (Hrsg.): Wegweiser für die wirt-

schaftsprüfenden und wirtschaftsberatenden Berufe; Reihe A: Grundlegende Wegweiser; Band 2, Herne / Berlin 1968.

*BMF* (Hrsg.) (1995): Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen an die obersten Finanzbehörden der Länder vom 7. November 1995: Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssystem (GoBS), in BSBl. I, S. 738-747.

*BMJ* (Hrsg.) (2003a): Pressemitteilung vom 25.02.2003, in: <http://www.bmj.de/enid/6b0be6ff1be8fc061447da1a93d50a8d,1349a6707265737365617274696b656c5f6964092d09313539093a096d795f79656172092d0932303033093a096d795f6d6f6e7468092d093032/58.html>

*BMJ* (Hrsg.) (2003b): Referentenentwurf: Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz - BilReG), Berlin 2003.

*Böcking, H.-J. / Orth, C.* (1998): Kann das "Gesetz zur Kontrolle- und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG)" einen Beitrag zur Verringerung der Erwartungslücke leisten?, in: Die Wirtschaftsprüfung 1998, Heft 8, S. 351-364.

*Böcking, H.-J. / Orth, C.* (2002): Beratung und Prüfung, Vereinbarkeit von, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 257-267.

*Böcking, H.-J. / Orth, C. / Brinkmann, R.* (2000): Die Anwendung der International Standards on Auditing (ISA) im Rahmen der handelsrechtlichen Konzernabschlussprüfung und deren Berücksichtigung im Bestätigungsvermerk, in: Die Wirtschaftsprüfung 2000, Heft 5, S. 216-234.

*Böckli, P.* (2000): Corporate Governance auf Schnellstrassen und Holzwegen, Der Schweizer Treuhänder 2000, Nr. 3, S. 133-152.

*Bogaschewsky, R.* (1996): Strategische Aspekte der Leistungstiefenoptimierung, in: Koppelman, U. (Hrsg.): Outsourcing, in: Schriftenreihe der Schmalenbachgesellschaft - Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V., Stuttgart 1996.

- Böhmer, G.-A. / Hengst, F.-J. / Hofmann, R. / Müller, O. / Puchta, R. (1981):* Interne Revision: Ein Handbuch für die Praxis, in: Deutsches Institut für Interne Revision e. V. (Hrsg.), Berlin 1981.
- Bolin, M. (2002):* Bescheinigungen, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 295-303.
- Boritz, J. E. / Cockburn, D. (1998):* 1998 Audit Symposium Panel Discussion on Assurance Services, in: Auditing: A Journal of Practice and Theory, Heft September, S. 133-151.
- Boycott, A. (1997):* Corporate Governance: Zur Entwicklung eines Rahmenkonzepts für Interne Kontrollsysteme [Teil 1], in: Zeitschrift Interne Revision 1997, Nr. 4, S. 214-221.
- Brand-Noé, C. (1999):* Das KonTraG und die Risiken des Personalbereichs, in: Zeitschrift Interne Revision 1999, Nr. 6, S. 314-321.
- Braun, F. / Gänger, M.-L. / Schmid, P. (1999):* Risikomanagement in Versicherungsgesellschaften, in: Saitz, B. / Braun, F. (Hrsg.): Das Kontroll- und Transparenzgesetz - Herausforderungen und Chancen für das Risikomanagement, Wiesbaden 1999, Nachdruck 2000, S. 231-261.
- Braun, G. E. / Beckert, J. (1992):* Funktionalorganisation, in: Frese, E. (Hrsg.): Handwörterbuch der Organisation, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 2, Stuttgart 1992, Sp. 640-655.
- Braun, H. (1984):* Risikomanagement - Eine spezifische Controllingaufgabe, Darmstadt 1984.
- Brebeck, F. (2002):* Risikomanagementsystem, Prüfung, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 2071-2088.
- Brebeck, F. / Herrmann, D. (1997):* Zur Forderung des KonTraG-Entwurfs nach einem Frühwarnsystem und zu den Konsequenzen für die Jahres- und Konzernabschlussprüfung, Die Wirtschaftsprüfung 1997, Heft 12, S. 381-391.
- Bresser, R. K. F. (1998):* Strategische Managementtheorie, Berlin / New York 1998.

- Brimberg, A.* (1962): Aufbauorganisation der internen Revision in tiefgegliederten Unternehmungen und Konzernen, in: Kosiol, E. (Hrsg.): Betriebswirtschaftliche Forschungsergebnisse, Band 18, Berlin 1962.
- Brink, V. Z. / Cashin, J. A.* (1962): Interne Revision, ins Deutsche übersetzt von Dr. Lothar Mann, New York 1962.
- Broll, U.* (1996): Multinationale Unternehmen, Direktinvestitionen und Internationaler Handel, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium 1996, Nr. 9, S. 438-443.
- Bruch, H.* (1995): Erfolgsfaktoren und Hindernisse für Outsourcing, in: Management 1995, Nr. 7-8, S. 25-27.
- Bruch, H.* (1998): Outsourcing: Konzepte, Strategien, Chancen und Risiken, Wiesbaden 1998.
- Bruck, J.* (1996): Entwicklung einer Gesamtkonzeption für das Management strategischer Allianzen im F-&E-Bereich, Frankfurt a.M. et al. 1996.
- Brühwiler, B.* (1980): Risk Management - eine Aufgabe der Unternehmensführung, Bern / Stuttgart 1980.
- Brühwiler, B.* (1994): Internationale Industrieversicherung: Risk-Management, Unternehmensführung. Erfolgsstrategien, Karlsruhe 1994.
- Brühwiler, B.* (2001): Unternehmensweites Risk Management als Frühwarnsystem, Bern et al. 2001.
- Buderath, H. M.* (2003): Interne Revision im Spannungsfeld von Rationalisierungszwängen und neuen Herausforderungen der Unternehmenssteuerung, in: Richter, M. (Hrsg.): Entwicklungen der Wirtschaftsprüfung: Prüfungsmethoden - Risiko – Vertrauen, Bielefeld 2003, S. 159-183
- Buderath, H. M.* (2004): Internationale Interne Revision, in: Förschle, G. / Peemöller, V. H. (Hrsg.): Wirtschaftsprüfung und Interne Revision, Heidelberg 2004, S. 667-703.
- Bühler, W.* (1996): Kundenbindung oder Kunden-Neugewinnung?, in: Bankinformation und Genossenschaftsforum 1996, Nr. 11, S. 20-21.
- Bühner, R. / Tuschke, A.* (1997): Outsourcing, in: Die Betriebswirtschaft 1997, Nr. 1, S. 20-30.
- Bumbacher, R.-J. / Hodel, B.* (2000): Risk Management und Interne Revision, in: Der Schweizer Treuhänder 2000, Nr. 10, S. 1053-1058.

- Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen* (Hrsg.) (2000): Rundschreiben 1/2000: Mindestanforderungen an die Ausgestaltung der Internen Revision der Kreditinstitute, Berlin 2000.
- Bundesregierung* (Hrsg.) (1998): Gesetzentwurf der Bundesregierung: Entwurf eines Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG), in: Bundestags-Drucksache, 13. Wahlperiode, Nr. 9712, Berlin 1998.
- Bundesregierung* (Hrsg.) (2001): Bericht der Regierungskommission Corporate Governance: Unternehmensführung, Unternehmenskontrolle, Modernisierung des Aktienrechts, in: Bundestags-Drucksache, 14. Wahlperiode, Nr. 7515, Berlin 2001.
- Burmann, C.* (2002): Immaterielle Unternehmensfähigkeiten als Komponenten des Unternehmenswertes: Operationalisierung und empirische Messung, in: *Die Unternehmung* 2002, Nr. 4, S. 227-245.
- Büssow, T. / Taetzner, T.* (2005), S. Sarbanes-Oxley Act Section 404: Internes Kontrollsystem zur Sicherstellung einer effektiven Finanzberichterstattung im Steuerbereich von Unternehmen - Pflicht oder Kür?, in: *Betriebs-Berater* 2005, Heft 45, S. 2437-2444.
- Carcello, J. V. / Messier jr., W. F. / Ricchiute, D.N.* (1997): Research Opportunities in Assurance Services, Knoxville et al. 1997.
- Carpenter, B. W. / Mahoney, D. P.* (2001): Analysing Organizational Fraud, in: *Internal Auditor*, Nr. 2, S. 33-38.
- Cheon, M. J. / Grover, V. / Teng, J. T. C.* (1995): Theoretical Perspective on the Outsourcing of Information Systems, in: *Journal of Information Technology*, Nr. 10, S. 209-210.
- CICA / TFAS* (Hrsg.) (1998): CICA Task Force on Assurance Services: Final Report, in: [http://www.cica.ca/multimedia/Download\\_Library/about\\_the\\_cica// Corporate\\_Governance/e\\_tfas.pdf](http://www.cica.ca/multimedia/Download_Library/about_the_cica//Corporate_Governance/e_tfas.pdf) (3.11.2005).
- Coase, R. H.* (1937): The nature of the firm, in: *Economica*, New Series, Nr. 4, S. 386-405.
- Coenenberg, A. G.* (2003): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundsätze: HGB, IAS/IFRS, US-GAAP, DRS, 13. Auflage, Stuttgart 2003.

- Coenenberg, A. G. / Reinhard, A. / Schmitz, J.* (1997): Audit Committees - Ein Instrument zur Unternehmensüberwachung?, in: Der Betrieb 1997, Heft 20, S. 989-997.
- Commons, J. R.* (1931): Institutional Economics, in: American Economic Review 1931, Nr. 12, S. 648-657.
- Conrads, M.* (1974): Human Resource Accounting. Ein Versuch der aufgabenorientierten Abbildung des betrieblichen Humanvermögens in Unternehmensrechnungssystemen, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 1974, Nr. 4, S. 378-391.
- Coram, P.* (1998): Towards Assurance Services - redefining the audit role, in: Australien CPA 1998, Heft November, S. 55-57.
- Corsten, H.* (1990): Betriebswirtschaftslehre der Dienstleistungsunternehmen: Einführung, 2. Auflage, München / Wien 1990.
- COSO (Hrsg.)* (o.J.): Internal Control – Integrated Framework, in: [http://www.coso.org/publications/executive\\_summary\\_integrated\\_framework.htm](http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm) (27.02.2006).
- COSO (Hrsg.)* (2004): Enterprise Risk Management – Integrated Framework: Executive Summary, o.O. 2004.
- Cramer, D.* (1982): Interne Revision, in: Fortbildung und Praxis, Schriftenreihe der Zeitschrift "Wege zur Sozialversicherung", Band 56, 3. Auflage, Sankt Augustin 1982.
- David, S.* (2001): Externes Krisenmanagement aus Sicht der Banken, Lohmat 2001.
- Deloitte (Hrsg.)* (o.J.): Internal Audit Services, in: [http://www.deloitte.com/dtt/section\\_node/0,1042,sid%253D13488,00.html](http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0,1042,sid%253D13488,00.html) (4.11.2005)
- DeZoort, F. T. / Hermanson, D. R.* (2002): Corporate Governance under Scrutiny, in: Internal Auditing, Nr. 3/4, S. 30-31.
- Dibbern, J. / Güttler, W. / Heinzl, A.* (2001): Die Theorie der Unternehmung als Erklärungsansatz für das selektive Outsourcing der Informationsverarbeitung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 2001, Heft 6, S. 675-699.
- Dichtl, E.* (1993): Produktionstiefe, in: Wittmann, W. / Kern, W. / Köhler, R. (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 5. Auflage, Teilband 2, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 1, Sp. 3519-3530.



- Diederich, H.* (1998): Grundtatbestände der Betriebswirtschaftslehre, in: Jacob, H. (Hrsg.): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre: Handbuch für Studium und Prüfung, 5. Auflage, Wiesbaden 1998, S. 17-116.
- Diemer, H.* (1995): Outsourcing von logistischen Leistungen: Die Konjunkturlage fordert die Auseinandersetzung, in: Beschaffung aktuell 1995, Nr. 11, S. 46-50.
- Dierickx, I. / Cool, K.* (1989): Asset Stock Accumulation and Sustainability of Competitive Advantage, in: Management Science 1989, Nr. 12, S. 1504-1511.
- Dillerup, R. / Foschiani, S.* (1996): Outsourcing Umfrage: Bloße Sparmaßnahme oder strategische Option?, in: Beschaffung 1996, Nr. 1, S. 39-41.
- Dillmann, L.* (1996): Outsourcing in der Produktentwicklung: Eine transaktionskostentheoretische Betrachtung der zunehmenden Fremdvergabe pharmazeutischer Produktentwicklungsaufgaben in der BRD, in: Europäische Hochschulschriften: Reihe 5 Volks- und Betriebswirtschaft; Band 1904, Frankfurt a. M. et al. 1996.
- Dillmann, L.* (1997): Die zunehmende Fremdvergabe pharmazeutischer Produktentwicklungsaufgaben an Contract Research Organisation, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1997, Heft 12, S. 1047-1065,
- Dirlewanger, W.* (1992): Outsourcing - Quell der Hoffnung?, in: Zeitschrift für Kommunikations- und EDV-Sicherheit 1992, Nr. 3, S. 187-195.
- Diße, S. / Merz, G.* (2000): International Standards on Auditing (ISA) - Gemeinsamkeiten und Unterschiede im Vergleich zu den deutschen Prüfungsgrundsätzen, in: Blomeyer, W. / Peemöller, V. H. (Hrsg.): Internationale Rechnungslegung und Prüfung: betriebswirtschaftliche und juristische Aspekte: HGB, IAS, US-GAAP und ISA, Berlin / Herne 2000, S. 445-473.
- Domberger, S.* (1998): The Contracting Organization: A strategic guide to Outsourcing, Oxford 1998.
- Dörner, D.* (1998a): Ändert das KonTraG die Anforderungen an den Abschlussprüfer?, in: Der Betrieb 1998, Heft 1/2, S. 1-8.
- Dörner, D.* (1998b): Abschlussprüfer, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung, München / Wien 1998, S. 7.

- Dörner, D.* (1998c): Von der Wirtschaftsprüfung zur Unternehmensberatung, in: Die Wirtschaftsprüfung 1998, Heft 7, S. 302-318.
- Dörner, D.* (1998d): Zeitgebühr, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung, München / Wien 1998, S. 936.
- Dörner, D.* (2002): Prüfungsansatz, risikoorientierter, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 1744-1762.
- Drucker, P. F.* (1996): Umbruch im Management. Was kommt nach dem Reengineering, Düsseldorf 1996.
- Duggan, K. / Lewis, G. / Sammon, E.* (1999): Opportunity Knocks: CPA ELderCare Services, in: Journal of Accountancy 1999, Vol. 188, Heft Dezember, S. 43-51.
- Eberhartinger, E.* (2001a): Belege, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 22.
- Eberhartinger, E.* (2001b): Buchführung, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 44-45.
- Eberhartinger, E.* (2001c): Buchführung, Prüfung der, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 45-46.
- Eberhartinger, E.* (2001d): Belegprüfung, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 22-23.
- Eberl, P.* (2002): Vertrauen oder Kontrolle im Unternehmen?, in: Kahle, E. (Hrsg.): Organisatorische Veränderung und Corporate Governance: Aktuelle Themen der Organisationstheorie, in: Kahle, E. (Hrsg.): Schriftenreihe DUV (Deutscher Universitäts-Verlag) Wirtschaftswissenschaft: Entscheidungs- und Organisationstheorie, Wiesbaden 2002, S. 193-224.
- Eggemann, G. / Konradt, T.* (2000): Risikomanagement nach KonTraG aus dem Blickwinkel des Wirtschaftsprüfers, in: Betriebs-Berater 2000, Heft 10, S. 503-509.
- Eggloff, F. / Heß, A.* (1997): Aufbau und Aufgaben der Internen Revision, in: Betrieb Buchhaltung Kostenrechnung, Fach 28, Stand 19.7.2002, S. 1037-1044.

- Egner, H.* (1980): Betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre, Berlin / New York 1980.
- Eigler, J.* (1996): Transaktionskosten als Steuerungsinstrument für die Personalwirtschaft, Frankfurt a. M. 1996.
- Eisele, W.* (2002): Aufwendungen und Erträge, außerordentliche, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 157-169.
- Eller, R. / Deutsch, H.-P.* (1998): Derivate, Gesetze und interne Modelle: modernes Risikomanagement, Stuttgart 1998.
- Elliott, R. K.* (1986): Auditing in the 1990s: Implications for Education and Research, in: California Management Review 1986, Nr. 4, S. 89-97.
- Elliott, R. K.* (1994a): Confronting the Future: Choices for the Attest Function, in: Accounting Horizons 1994, Heft September, S. 106-124.
- Elliott, R. K.* (1994b): The Future of Audits, in: Journal of Accountancy 1994, Vol. 178, Heft September, S. 74-82.
- Elliott, R. K.* (1995): The Future of Assurance Services: Implications for Academia, in: Accounting Horizons 1995, Nr. 4, S. 118-127.
- Elliott, R. K.* (1998a): Assurance Services and the Audit Heritage, in: The CPA Journal, Nr. 6, S. 40-47.
- Elliott, R. K.* (1998b): Assurance Services and the Audit Heritage, in: Auditing: A Journal of Practice and Theory, Supplement, S. 1-7.
- Elliott, R. K.* (2002): Twenty-First Century Assurance, in: Auditing: A Journal of Practice and Theory, Nr. 1, S. 139-146.
- Elliott, R. K. / Jacobson, P. D.* (1984): GAAS: Reconsidering the Ten Commandments, in: Journal of Accountancy 1984, Vol. 157, Heft Mai, S. 77-88.
- Elliott, R. K. / Jacobson, P. D.* (1995): AICPA Assurance Services Committee: What is the Future of Auditing, in: The Journal of Corporate Accounting and Finance 1995, Heft Winter 1994-95, S. 87-97.
- Elliott, R. K. / Jacobson, P. D.* (1996): Elliott Committee Update: What is the Future of Assurance Services?, in: The Journal of Corporate Accounting and Finance 1996, Heft Frühling 1996, S. 61-71.

- Elliott, R. K. / Jacobson, P. D.* (1997): Adding Value to audits, in: Camagazine 1997, Heft November, S. 35-38.
- Elliott, R. K. / Pallais, D. M.* (1984): Prospective Financial Statements: Guidelines for a Growing Practice Area, in: Journal of Accountancy 1984, Vol. 157, Heft Januar, S. 56-69.
- Elliott, R. K. / Pallais, D. M.* (1997a): To Market, to Market we go, in: Journal of Accountancy 1997, Vol. 184, Heft September, S. 81-86.
- Elliott, R. K. / Pallais, D. M.* (1997b): First: Know Your Market, in: Journal of Accountancy 1997, Vol. 184, Heft Juli, S. 56-63.
- Elliott, R. K. / Pallais, D. M.* (1997c): Are you Ready for New Assurance Services?, in: Journal of Accountancy 1997, Vol. 183, Heft Januar, S. 47-51.
- Elliott, R. K. / Pallais, D. M.* (1997d): Build on your Firm's Strengths, in: Journal of Accountancy 1997, Vol. 184, Heft August, S. 53-58.
- Elliott, R. K. / Stilwell, M. C.* (1985): A Model for Expanding the Attest Function, in: Journal of Accountancy 1985, Vol. 159, Heft Mai, S. 66-78.
- Engels, W.* (1962): Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, Köln / Opladen 1962.
- Engle, T. J.* (1996): Revisiting Independence, in: Internal Auditor 1996, Nr. 3, S. 66-70.
- Erdenberger, C.* (2001): Risikomanagement - Möglichkeiten einer pragmatischen Umsetzung in mittelständischen Unternehmen, Controller Magazin 2001, Nr. 1, S. 13-17.
- Ernst & Young* (Hrsg.) (o.J.): Internal Audit Services, o.O.
- Ernst, C.* (1998): KonTraG und KapAEG sowie aktuelle Entwicklungen zur Rechnungslegung und Prüfung in der EU, in: Die Wirtschaftsprüfung 1998, Heft 23-24, S. 1025-1035.
- Ernst, C.* (2003): BB-Gesetzgebungsreport: Auswirkungen des 10-Punkte Programms "Unternehmensintegrität und Anlegerschutz" auf das Bilanzrecht, Betriebs-Berater 2003, Heft 28/29, S. 1487-1491.
- Ernst, C. / Seibert, U. / Stuckert, F.* (1998): KonTraG, KapAEG, StückAG, EuroEG, Düsseldorf 1998.
- Eschenbach, R.* (1986): Interne Revision und Controlling - Schnittstellen in der Konzeption, Funktion und Institution, in: Arbeitsgemeinschaft Interne

- Revision (Hrsg.): Ertragssteigerung in der interne Revision, in: Arbeitsgemeinschaft Interne Revision (Hrsg.): IR Schriftenreihe, Band 3, Wien 1986, S. 31-50.
- Esser, W.-M.* (1994): Outsourcing als Reorganisationsstrategie - Konzeptionelle Überlegungen und empirische Ergebnisse am Beispiel des Outsourcing der Informationsverarbeitung, in: Engelhard, J. v. / Rehkugler, H. (Hrsg.): Strategien für nationale und internationale Märkte: Konzepte und praktische Gestaltung, Wiesbaden 1994, S. 64-86.
- Estrin, S* (2002): Competition and Corporate Governance in Transition, in: Journal of Economic Perspectives, Nr. 4, S. 101-124.
- EU* (Hrsg.) (2002): Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, in: Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002, L243/1.
- Euler, K. A.* (1992): Interne Kontrollen im Unternehmen: Konzepte zur Vermögenssicherung und Effizienzsteigerung, 2. Auflage, Berlin 1992.
- Europäische Kommission* (Hrsg.) (1996): Grünbuch - Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union, Brüssel 1996.
- Europäische Kommission* (Hrsg.) (2002): Empfehlung der Kommission "Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU" – Grundprinzipien, IP/00/1327, Brüssel 2002.
- Europäische Kommission* (Hrsg.) (2004): Vorschlag für eine Richtlinie des europäischen Parlaments und des Rates über die Prüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses und zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG, KOM(2004) 177 endgültig, Brüssel 2004.
- Europäisches Parlament* (Hrsg.) (2005): Bericht über den Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates für die Prüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses und zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (KOM(2004)0177 – C6-0005/2004 – 2004/0065(COD)), A6-0224/2005 endgültig, Straßburg 2005.
- Europäisches Parlament / Europäischer Rat* (Hrsg.) (2002): Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.

Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, in: Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, S. L 243/1-L 243/4.

*Eversheim, W. / Baumann, M. / Humburger, R. / Linnhoff, M. / Hedrich, P. / Löcht, G. van de* (1993): Mit Outsourcing die Kosten auch in der Produktion reduzieren, in: *io Management* 1993, Nr. 10, S. 82-86.

*Ewert, R.* (2002): Unabhängigkeit und Unbefangenheit, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 2386-2395.

*Faltlhauser, K.* (2001): Globalisierung: Herausforderung für Politik, Wirtschaft und Beratung, in: IDW (Hrsg.): Kapitalmarktorientierte Unternehmensüberwachung - Chancen und Risiken -: Bericht über die Fachtagung 2000 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 2001, S. 15-26.

*Fasse, F.-W.* (1995): Risk-Management im strategischen internationalen Marketing, Hamburg 1995.

*Ferlings, J. / Lanfermann, G.* (2002): Unabhängigkeit von deutschen Abschlussprüfern nach Verabschiedung des Sarbanes-Oxley Acts, in: *Der Betrieb* 2002, Heft 41, S. 2117-2122.

*Fey, G.* (2000): Prüfung kapitalmarktorientierter Unternehmensberichte, in: *Die Wirtschaftsprüfung* 2000, Heft 22, S. 1097-1108.

*Figg, J.* (2000): Outsourcing: A runaway Train, in: *Internal Auditor* 2000, Nr. 3, S. 49-55.

*Fischer-Winkelmann, W. F. / Hohl, E. K.* (1982): Zum Stand des Human Resource Accounting, in: *Die Unternehmung* 1982, Nr. 2, S. 123-148.

*Fliess, W.* (1997): Die Fortentwicklung der Abschlussprüfungsgrundsätze und die IFAC-Standards, *Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen* 1997, Nr. 6 Sonderheft, S. 126-131.

*Förschle, G. / Helmschrott, H.* (2001): Überlegungen zu Assurance Services bei Quartalsabschlüssen und Ad-hoc-Mitteilungen im Kontext der Vorschriften zur Überwachung im Regelwerk Neuer Markt, in: *Die Wirtschaftsprüfung* 2001, Heft 12, S. 637-644.

- Förschle, G. / Küster, T.* (2003): Kommentar zu § 317 - Gegenstand und Umfang der Prüfung, in: Berger, A. / Ellrott, H. / Förschle, G. / Hense, B. (Hrsg.): Beck'scher Bilanz-Kommentar: Handels- und Steuerrecht - §§ 238 bis 339 HGB -, 5. Auflage, München 2003, S. 1813-1838 und S. 1865-1868.
- Forster, K.-H.* (1995): MG, Schneider, Balsam und die Folgen - was können Aufsichträte und Abschlussprüfer gemeinsam tun?, in: Die Aktiengesellschaft 1995, Nr. 1, S. 1-7.
- Franze, F.* (1998): Outsourcing: Begriffliche und kostentheoretische Aspekte, Bern 1998.
- Freeman, R. E.* (1984): Strategic management: A stakeholder approach, Boston et al. 1984.
- Freidank, C.-C.* (2000): Internationale Rechnungslegungspolitik und Unternehmensersteigerung, in: Lachnit, L. / Freidank, C.-C. (Hrsg.): Investororientierte Unternehmenspublizität - Neue Entwicklungen von Rechnungslegung, Prüfung und Jahresabschlussanalyse, Wiesbaden 2000, S. 3-29.
- Freiling, C. / Lück, W.* (1986): Interne Überwachung und Jahresabschlussprüfung, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1986, Nr. 38, S. 996-1006.
- Freiling, C. / Lück, W.* (1992): Zusammenarbeit von Abschlussprüfer und Interner Revision, in: Zeitschrift Interne Revision 1992, Nr. 4, S. 268-276.
- Frese, E.* (1996): Anmerkungen zum Outsourcing aus organisatorischer Sicht, in: Hoven, U. v. / Lang, R. (Hrsg.): Organisation im Unternehmen zwischen Tradition und Aufbruch: Festschrift zum 60. Geburtstag von Klaus Tragsdorf, Frankfurt a. M. et al. 1996, S. 17-26.
- Fridrich, A.* (2004): Unternehmensberater - Lotsen in stürmischen Gewässern, in: Raff, R. / Brauner, D. J. (Hrsg.): Berufsziel Unternehmensberater: Berufszugang - Tätigkeitsbereiche - Perspektiven, 2. Auflage, Sternenfels 2004, S. 31-48.
- Fritz, W.* (1992): Marktorientierte Unternehmensführung und Unternehmenserfolg, Stuttgart 1992.
- Fröhlich, C.* (2001): Finanz- und Rechnungswesen, Prüfung des, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 96.

- Gaebert, H.-J.* (1995): Outsourcing der Internen Revision?, in: Zeitschrift Interne Revision 1995, Nr. 2, S. 86-88.
- Gärtner, M.* (1998): Stichprobenprüfung, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung, München / Wien 1998, S. 308-309.
- Gattinger, M. K.* (1991): Kosten-Nutzen-Überlegungen zur Internen Revision: Die Revisionsabteilung als Objekt von Wirtschaftlichkeitsanalysen und effizienzsteigernden Maßnahmen, in: Grundlagen und Praxis der Betriebswirtschaft, Band 63, Berlin 1991.
- Gerhards, R.* (1998): Das Verhältnis von Interner Revision und Controlling - Literaturanalyse und empirische Untersuchung -, in: Dickertmann, D. / Lehmann, M. / Rückle, D. (Hrsg.): Studienschwerpunkte Finanzwissenschaft / Betriebswirtschaftliche Steuerlehre / Wirtschaftsprüfung und Controlling, Diplomarbeit Nr. 6, Trier 1998.
- Gierl, H. / Stich, A. / Strohmayer, M.* (1997): Einfluss der Glaubwürdigkeit einer Informationsquelle auf die Glaubwürdigkeit der Information, in: Marketing 1997, Nr. 1, S. 27-31.
- Giese, R.* (1998): Die Prüfung des Risikomanagementsystems einer Unternehmung durch den Abschlussprüfer gemäß KonTraG, in: Die Wirtschaftsprüfung 1998, Heft 10, S. 451-458.
- Giese, R.* (2000): Die Prüfung des Risikomanagementsystems gemäß § 317 Abs. 4 HGB, in: Lachnit, L. / Freidank, C.-C. (Hrsg.): Investororientierte Unternehmenspublizität - Neue Entwicklungen von Rechnungslegung, Prüfung und Jahresabschlussanalyse, Wiesbaden 2000, S. 465-493.
- Glaum, M. / Thomaschewski, D. / Weber, S.* (2006): Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts auf deutsche Unternehmen: Kosten, Nutzen, Folgen für US-Börsennotierungen, in: Rosen, R. v. (Hrsg.): Studien des Deutschen Aktieninstituts, Heft 33, Frankfurt a.M. 2006.
- Gleißner, W.* (2001a): Mehr Wert durch optimierte Risikobewältigung, in: Gleißner, W. / Meier, G. (Hrsg.): Wertorientiertes Risikomanagement für Industrie und Handel: Methoden, Fallbeispiele, Checklisten, Wiesbaden 2001, S. 101-107.
- Gleißner, W.* (2001b): Identifikation, Messung und Aggregation von Risiken, in: Gleißner, W. / Meier, G. (Hrsg.): Wertorientiertes Risikomanagement



für Industrie und Handel: Methoden, Fallbeispiele, Checklisten, Wiesbaden 2001, S. 111-137.

*Gleißner, W.* (2001c): Strategisches Risiko-Management und Risikopolitik, in: Gleißner, W. / Meier, G. (Hrsg.): Wertorientiertes Risikomanagement für Industrie und Handel: Methoden, Fallbeispiele, Checklisten, Wiesbaden 2001, S. 161-174.

*Gleißner, W. / Füser, K.* (2001): Moderne Frühwarn- und Prognosesysteme für Unternehmensplanung und Risiko-Management, in: Gleißner, W. / Meier, G. (Hrsg.): Wertorientiertes Risikomanagement für Industrie und Handel: Methoden, Fallbeispiele, Checklisten, Wiesbaden 2001, S. 175-198.

*Gleißner, W. / Hinrichs, K. / Sieger, C.* (2002): Risikomanagement in der Immobilienwirtschaft, in: Controller Magazin 2002, Nr. 2, S. 176-184.

*Gleißner, W. / Hinrichs, K. / Sieger, C.* (2001): Risiko-Management in der Immobilienwirtschaft - das Risiko-Managementsystem der Bayerischen Immobilien AG (BIAG), in: Gleißner, W. / Meier, G. (Hrsg.): Wertorientiertes Risikomanagement für Industrie und Handel: Methoden, Fallbeispiele, Checklisten, Wiesbaden 2001, S. 427-445.

*Gleißner, W. / Meier, G.* (2001): Risiko-Management als integraler Bestandteil der wertorientierten Unternehmensführung, in: Gleißner, W. / Meier, G. (Hrsg.): Wertorientiertes Risikomanagement für Industrie und Handel: Methoden, Fallbeispiele, Checklisten, Wiesbaden 2001, S. 53-62.

*Göbel, H.* (1998a): Hauptbuch, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung, München / Wien 1998, S. 375.

*Göbel, H.* (1998b): Beleg, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung, 4. Auflage, München / Wien 1998, S. 87-88.

*Goebel, A. / Fuchs, M.* (1995): Die Anwendung der International Accounting Standards in den deutschen Konzernabschlüssen, in: Betriebs-Berater 1995, Heft 46, S. 2363-2365.

*Gomez, P. / Weber, P.* (1989): Akquisitionsstrategie: Wertsteigerung durch Übernahme von Unternehmungen, in: Institut für Betriebswirtschaft Hochschule St. Gallen für Wirtschafts-, Rechts- und Sozialwissenschaften (Hrsg.): Entwicklungstendenzen im Management, Band 3, Stuttgart 1989.

- Goppelt, W.* (2002): International Federation of Accountants (IFAC), in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 1200-1206.
- Gorny, C.* (2001): Wirtschaftlichkeit, Revision der, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 365-366.
- Graf, W.* (2001): Neue Strafbarkeitsrisiken für den Wirtschaftsprüfer durch das KonTraG, in: Betriebs-Berater 2001, Heft 11, S. 562-566.
- Grant, R. M.* (1991): The Resource based Theory of competitive Advantage, in: California Management Review 1991, Jg. 33, Nr. 3, S. 114-135.
- Grasses, G.* (2000): Internationalisierung der Abschlussprüfung: zur Kohärenz von International Accounting Standards und International Standards on Auditing, Wiesbaden 2000.
- Graß, O.* (1993a): Industrielle Dienstleistungen: Diversifikationspotenziale für Industrieunternehmen, in: Schriftenreihe Schwerpunkt Marketing, Band 34, Zugleich Dissertation, München 1993.
- Graß, O.* (1993b): Von der Zusatzleistung zur eigenständigen Vermarktung, in: Töpfer, A. / Mehdorn, H (Hrsg.): Industrielle Dienstleistungen: Servicestrategie oder Outsourcing, Neuwied / Kriftel / Berlin 1993, S. 57-69.
- Gray, G. L. / Gray, M. J.* (1994): Business Management Auditing: Promotion of Consulting Auditing, Altamonte Springs 1994.
- Gray, G. L. / Gray, M. J.* (2000): Assurance Services within the Auditing Profession, Altamonte Springs 2000.
- Grieser, F. / Irlbeck, T.* (1995): Computer-Lexikon: Das Nachschlagewerk zum Thema EDV, in: Beck EDV-Berater, 2. Auflage, München 1995.
- Grögler, H.* (1989): Die Interne Revision in Europa im Jahre 2000, in: Zeitschrift Interne Revision 1989, Nr. 3, S. 137-144.
- Grosse, D.* (2002): Das verantwortungsvolle Handeln einer Führungskraft, in: Kahle, E. (Hrsg.): Organisatorische Veränderung und Corporate Governance: Aktuelle Themen der Organisationstheorie, in: Kahle, E. (Hrsg.): Schriftenreihe DUV (Deutscher Universitäts-Verlag) Wirtschaftswissenschaft: Entscheidungs- und Organisationstheorie, Wiesbaden 2002, S. 143-166.

- Gruhler, W.* (1994): Outsourcing von Dienstleistungen zu Dienstleistungsunternehmen, in: Corsten, H. / Hilke, W. (Hrsg.): Dienstleistungsproduktion: Absatzmarketing - Produktivität - Haftungsrisiken - Serviceintensität – Outsourcing, in: Schriften zur Unternehmensführung, Band 52, Wiesbaden 1994, S. 153-180.
- Grupp, B.* (1986): Interne Revision: moderne Verfahren und Arbeitstechniken, Ludwigshafen 1986.
- Gutenberg, E.* (1975): Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1975.
- Haake, M.* (2002): Risikogerechte Berichterstattung und risikoorientierte Prüfungsplanung, in: Zeitschrift Interne Revision 2002, Nr. 2, S. 2-5.
- Haake, M. / Leitschuh, G. / Gosolowsky, H.-J.* (2000): Mindestanforderungen an die Interne Revision, in: Zeitschrift Interne Revision 2000, Nr. 5, S. 198-203.
- Hachmeister, D.* (2002): Corporate Governance, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 487-504.
- Hagen, K.* (1971): Revision im Mittel- und Kleinbetrieb: Ein Leitfaden zur Interne Revision, Stuttgart 1971.
- Hagen, K.* (1978): Revision und Treuhandwesen, Stuttgart et al. 1978.
- Hahn, K. / Weber, S. C.* (2000): Ausgestaltung des Risikomanagementsystems in mittelständischen Unternehmen, in: Betriebs-Berater 2000, Heft 51, S. 2620-2628.
- Haller, M.* (1986): Risiko-Management: Eckpunkte eines integrierten Konzepts, in: Jacob, H. (Hrsg.): Risiko-Management, in: Jacob, H. (Hrsg.): Schriftenreihe zur Unternehmensführung, Band 33, Wiesbaden 1986, S. 7-43.
- Halvax, G.* (1992): Geschäftsschädigende Handlungen aus der Sicht des Wirtschaftsprüfers, in: Arbeitsgemeinschaft Interne Revision (Hrsg.): Interne Revision: Deliktaufdeckung, Kosten - Nutzen, EDV-Unterstützung, in: Schriftenreihe Arbeitsgemeinschaft Interne Revision, Band 10, Wien 1992, S. 27-31.

- Hanenberg, L.* (2001): Neue Entwicklungen bei bankaufsichtlichen Regelungen zur Internen Revision, in: Die Wirtschaftsprüfung 2001, Heft 7, S. 392-406.
- Hanenberg, L. / Schneider, A.* (2001): Bankenaufsichtliche Rahmenbedingungen für interne Überwachungssysteme, in: Die Wirtschaftsprüfung 2001, Heft 19, S. 1058-1064.
- Hanisch, H. / Kempf, D.* (1990): Revision und Kontrolle von EDV-Anwendungen im Rechnungswesen, München 1990.
- Hans, L. / Warschburger, V.* (1998): Outsourcing von Datenverarbeitungsleistungen, in: Das Wirtschaftsstudium 1998, Nr. 5, S. 577-583.
- Hardach, F. W.* (1961): Die Interne Revision als Mittel der Unternehmensleitung und der Wandel ihrer Aufgaben, in: Ballmann, W. et al. (Hrsg.): Interne Revision in der Wirtschaft und im Unternehmen, in: Schriftenreihe des Instituts für Interne Revision; Band 1, München 1961, S. 55-81.
- Harrmann, A.* (1978): Interne Revision auf dem Wege zu Wirtschaftlichkeitsprüfungen (Operational auditing), Herne / Berlin 1978.
- Head, K. M.* (2001): Instincts Rule, in: Internal Auditor 2001, Nr. 2, S. 62-63.
- Heigl, A.* (1989): Controlling - interne Revision, in: Bea, F. X. / Dichtl, E. / Schweitzer, M. (Hrsg.): Grundwissen der Ökonomik, Betriebswirtschaftslehre, 2. Auflage, Stuttgart / New York 1989.
- Heim, W.* (1994): Outsourcing - Wettbewerbsfähiger durch optimale Ausnutzung der Potenziale von Zulieferern, in: io Management 1989, Nr. 7-8, S. 28-33.
- Heinen, E.* (1971): Der entscheidungsorientierte Ansatz der Betriebswirtschaftslehre, in: Kortzfleisch, G. v. (Hrsg.): Wissenschaftsprogramm und Ausbildungsziele der Betriebswirtschaftslehre, in: Tagungsberichte des Verbandes der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e. V., Band 1, Berlin 1971, S. 21-37.
- Heinen, E.* (1991): Industriebetriebslehre als entscheidungsorientierte Unternehmensführung, in: Heinen, E. (Hrsg.): Industriebetriebslehre: Entscheidungen im Industriebetrieb, 5. Auflage, Wiesbaden 1991, S. 1-71.

- Heinen, E. / Kupsch, P. U.* (1991): Rechnungslegung, in: Heinen, E. (Hrsg.): Industriebetriebslehre: Entscheidungen im Industriebetrieb, 5. Auflage, Wiesbaden 1991, S. 1315-1516.
- Heinhold, M. / Wotschovsky, S.* (2002): Interne Revision, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 1217-1228.
- Heinzl, A.* (1991): Die Ausgliederung der betrieblichen Datenverarbeitung - Eine empirische Analyse der Motive, Formen und Wirkungen, Stuttgart 1991.
- Heinzl, A. / Stoffel, K.* (1991): Formen, Motive und Risiken der Auslagerung der betrieblichen Datenverarbeitung, in: DV-Management 1991, Nr. 4, S. 161-173.
- Hengst, F.-J.* (1977): Entwicklung der Internen Revision in Deutschland, Österreich und der Schweiz, in: Zeitschrift Interne Revision 1977, Nr. 1, S. 1-13.
- Hengst, W.* (1997): Chancen realisieren durch Management Auditing, in: Zeitschrift Interne Revision 1997, Nr. 4, S. 198-207.
- Hense, B.* (2003): § 323 HGB - Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers, in: Berger, A. / Ellrott, H. / Förtschle, G. / Hense, B. (Hrsg.): Beck'scher Bilanz-Kommentar: Handels- und Steuerrecht - §§ 238 bis 339 HGB -, 5. Auflage, München 2003, S. 1995-2038.
- Hense, B. / Veltins, M. A.* (2003): § 320 HGB - Vorlagepflicht. Auskunftsrecht, in: Berger, A. / Ellrott, H. / Förtschle, G. / Hense, B. (Hrsg.): Beck'scher Bilanz-Kommentar: Handels- und Steuerrecht - §§ 238 bis 339 HGB -, 5. Auflage, München 2003, S. 1912-1920
- Henselmann, K.* (2001): Das KonTraG und seine Anforderungen an das Risikomanagement, in: Götze, U. / Henselmann, K. / Mikus, B. (Hrsg.): Risikomanagement, Heidelberg 2001, S. 29-46.
- Hermanek, H.* (1992): Theorie des Internen Kontrollsystems (IKS), in: Arbeitsgemeinschaft Interne Revision (Hrsg.): Interne Revision: Deliktdeckung, Kosten - Nutzen, EDV-Unterstützung, in: Schriftenreihe Arbeitsgemeinschaft Interne Revision, Band 10, Wien 1992, S. 32-37.

- Heuermann, R. / Herrmann, F. (2003): Unternehmensberatung: Anatomie und Perspektiven einer Dienstleistung, München 2003.*
- HHL (Hrsg.) (1999): Stand und Entwicklungstendenzen der Internen Revision in den 600 größten deutschen Unternehmen vor dem Hintergrund des KonTraG: Empirische Studie des Lehrstuhls für Unternehmensrechnung und Controlling, Revisions- und Treuhandwesen an der Handelshochschule Leipzig, Leipzig 1999.*
- Hilber, M. / Hartung, J. (2003): Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Act auf deutsche WP-Gesellschaften: Konflikte mit der Verschwiegenheitspflicht der Wirtschaftsprüfer und dem Datenschutzrecht, in: BetriebsBerater 2003, Heft 20, S. 1054-1060.*
- Hofmann, R. (1972): Interne Revision - Organisation und Aufgaben, Konzernrevision, Opladen 1972.*
- Hofmann, R. (1981): Prüfung des Finanz- und Rechnungswesens, eine wichtige Aufgabe der Internen Revision, in: Zeitschrift Interne Revision 1981, Nr. 1-4, S. 15-24, 104-117, 182-192, 218-232.*
- Hofmann, R. (1990a): Prüforgane in den USA und in der Bundesrepublik Deutschland sowie sich wandelnde Zuständigkeit der Internal Auditors in den Vereinigten Staaten im Zusammenhang mit der externen Berichterstattung der Unternehmen, in: Zeitschrift Interne Revision 1990, Nr. 2, S. 98-109.*
- Hofmann, R. (1990b): Prüforgane in den USA und in der Bundesrepublik Deutschland sowie sich wandelnde Zuständigkeit der Internal Auditors in den Vereinigten Staaten im Zusammenhang mit der externen Berichterstattung der Unternehmen: (Fortsetzung aus ZIR 2/1990), in: Zeitschrift Interne Revision 1990, Nr. 4, S. 209-216.*
- Hofmann, R. (1992): Interne Revision, Aufgaben, in: Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Revision, 2. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 1992, Sp. 855-864.*
- Hofmann, R. (1993): Unternehmensüberwachung: Ein Aufgaben- und Arbeitskatalog für die Revisionspraxis, 2. Auflage, Berlin 1993.*
- Hofmann, R. (1996): Control-Gap in deutschen Kapitalgesellschaften, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium 1996, Nr. 8-9, S. 750-758.*

- Hofmann, R.* (1997): Unterschlagungsprophylaxe und Unterschlagungsprüfung: Leitfaden zur Verhütung und Aufdeckung unrechtmäßiger Bereicherungen in Unternehmen, 2. Auflage, Berlin 1997.
- Hofmann, R.* (2000): Prüfungshandbuch: Praxisorientierter Leitfaden einer umfassenden unternehmerischen Überwachungs- und Revisionskonzeption, 3. Auflage, Berlin 2000.
- Holst, J.* (2000): Risikoquantifizierung und Frühwarnsystem auf Basis der Value at Risk-Konzeption, in: Betriebs-Berater 2000, Heft 16, S. 815-820.
- Holzer, H. P.* (1998): CPA (Certified Public Accountant), in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung, 4. Auflage, München / Wien 1998, S. 169.
- Hörmberg, R.* (2002): Internes Kontrollsystem, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 1228-1237.
- Hommelhoff, P.* (1997): Abschlussprüfung und Abschlussberatung - Besprechung der Entscheidung BGH ZIP 1997, 1162 - "Allweiler" -, in: Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht 1997, Nr. 4, S. 550-562.
- Hommelhoff, P.* (1998a): Die neue Position des Abschlussprüfers im Kraftfeld der aktienrechtlichen Organisationsverfassung (Teil I), in: Betriebs-Berater 1998, Heft 50, S. 2567-2573.
- Hommelhoff, P.* (1998b): Die neue Position des Abschlussprüfers im Kraftfeld der aktienrechtlichen Organisationsverfassung (Teil II), in: Betriebs-Berater 1998, Heft 51, S. 2625-2631.
- Hommelhoff, P.* (2000): Risikomanagement im GmbH-Recht, in: Berger, K. P. / Ebke, W. F. / Elsing, S. H. / Großfeld, B. / Kühne, G. (Hrsg.): Festschrift für Otto Sandrock zum 70. Geburtstag, Heidelberg 2000, S. 373-383.
- Hommelhoff, P. / Schwab, M.* (1998): Gesellschaftliche Selbststeuerung im Bilanzrecht - Standard Setting Bodies und staatliche Regulierungsverantwortung nach deutschem Recht, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 1998, Nr. 1, S. 38-56.

- Hopfenbeck, W.* (2002): Allgemeine Betriebswirtschafts- und Managementlehre: das Unternehmen im Spannungsfeld zwischen ökonomischen, sozialen und ökologischen Interessen, 14. Auflage, München 2002.
- Hopt, K. J.* (2001): Das System der Unternehmensüberwachung in Deutschland, in: IDW (Hrsg.): Kapitalmarktorientierte Unternehmensüberwachung - Chancen und Risiken -: Bericht über die Fachtagung 2000 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 2001, S. 27-63.
- Hopt, K. J.* (2002): Haftung bei Rechnungslegung und Prüfung in Deutschland, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 1071-1084.
- Horchler, H.* (1996): Outsourcing: Eine Analyse der Nutzung und ein Handbuch der Umsetzung: Markt - Recht - Management - Abwicklung – Vertragsgestaltung, Köln 1996.
- Horváth, P.* (1992): Internes Kontrollsystem (allgemein), in: Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Revision, 2. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 1992, Sp. 882-896.
- Horváth, P.* (2002): Controlling, 8. Auflage, München 2002.
- Hu, Q. / Saunders, C. / Gebelt, M.* (1997): Research Report: Diffusion on Information Systems Outsourcing, in: Information System Research 1997, Nr. 8, S. 288-301.
- Hübner, G.* (2001): Interne Revision in Banken, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 150-151.
- Hübner, G. / Weißenberger, G.* (1998): Outsourcing der Innenrevision, in: Die Bank 1998, Nr. 1, S. 30-32.
- Huissoud, M. / Jordi, A.* (2001): Audit im E-Business: Eine Bestandsaufnahme, in: Der Schweizer Treuhänder 2001, Nr. 12, S. 1213-1216.
- Hulle, K. van / Lanfermann, G.* (2003): Mitteilungen der Europäischen Kommission zur Stärkung der Abschlussprüfung, in: Betriebs-Berater 2003, Heft 25, S. 1323-1328.



- Humer, P.* (1998): Enormer Schaden durch Wirtschaftskriminalität - Eine Studie der KPMG, in: Audit Journal 1998, Nr. 3, in: <http://www.arge-ir.at/Journale%2098/aj0398.htm> (19.09.2001).
- Hunecke, J.* (2001a): Interne Beratung durch die Interne Revision: Herausforderung und Chance für den Berufsstand der Internen Revision, in: Lück, W. (Hrsg.): Schriftenreihe Rechnungslegung - Steuern - Prüfung, Band 5, München 2001.
- Hunecke, J.* (2001b): Internal Consulting, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 133-134.
- Hunecke, J.* (2001c): Revisionshandlungen, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 277.
- Hunecke, J.* (2002): Interne Beratung durch die Interne Revision, in: Der Schweizer Treuhänder 2002, Nr. 3, S. 155-160.
- Hunton, J. E. / Holstrum, G. L.* (1998): Information Systems Auditors are Critical in Shaping Future Assurance Services, in: IS Audit & Control Journal 1998, Nr. 3, S. 8-14.
- Hürlimann, W.* (1995): Aspekte des Outsourcing, in: io Management 1995, Nr. 7-8, S. 19-21.
- Hüttemann, R.* (2004): BB-Gesetzgebungsreport: Internationalisierung des deutschen Handelsrechts im Entwurf des Bilanzrechtsreformgesetzes, in: Betriebs-Berater 2004, Heft 4, S. 203-209.
- Hütten, C. / Stropmann, H.* (2003): Umsetzung des Sarbanes-Oxley Act in der Unternehmenspraxis, in: Betriebs-Berater 2003, Nr. 42, S. 2223-2227.
- IAPC* (o.J.): Report on the issue arising from exposure drafts of the International Standard on Assurance Engagements, in: <http://www.ifac.org/IAASB/Downloads/ReportPublishedWithISAE.doc> (4.11.2005).
- IDW* (Hrsg.) (2000): Wirtschaftsprüfer-Handbuch 2000, Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung, Band I, 12. Auflage, Düsseldorf 2000.
- IFAC* (Hrsg.) (1999): Assurance Engagements: Proposed International Standard on Assurance Engagements, New York 1999.
- IFAC* (Hrsg.) (2003a): Assurance Engagements Proposed "International Framework For Assurance Engagements," Proposed ISAE 2000 "Assurance Engagements On Subject Matters Other Than Historical Fi-

nancial Information” and Proposed Withdrawal of ISA 120 “Framework of International Standards on Auditing”, New York 2003.

*IFAC* (Hrsg.) (2003b): Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements: 2003 Edition, New York 2003.

*IFAC* (Hrsg.) (2004): Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements: 2004 Edition, New York 2004.

*IFAC* (Hrsg.) (2005a): About IFAC, in: <http://www.ifac.org/about/> (4.11.2005).

*IFAC* (Hrsg.) (2005b): Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements: 2005 Edition, New York 2005.

*IFAC* (Hrsg.) (2005c): Code of Ethics for Professional Accountants, New York 2005.

*IIA* (Hrsg.) (2000): Code of Ethics, in: [http://www.iir-ev.de/deutsch/ciaexamen/Code\\_of\\_Ethics.pdf](http://www.iir-ev.de/deutsch/ciaexamen/Code_of_Ethics.pdf) (4.11.2005).

*IIA* (Hrsg.) (2001): Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, Altamonte Springs 2001.

*IIA* (Hrsg.) (2003): International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, in: [http://www.theiia.org/index.cfm?act=content.print&doc\\_id=1499](http://www.theiia.org/index.cfm?act=content.print&doc_id=1499) (4.11.2005).

*IIA* (Hrsg.) (o.J.a): Definition of Internal Auditing, in: [http://www.theiia.org/index.cfm?doc\\_id=123](http://www.theiia.org/index.cfm?doc_id=123) (4.11.2005).

*IIA* (Hrsg.) (o.J.b): IIA History and Early Milestones, in: [http://www.theiia.org/index.cfm?doc\\_id=1763](http://www.theiia.org/index.cfm?doc_id=1763) (4.11.2005).

*IIA* (Hrsg.) (o.J.c): IIA Mission and Objectives, in: [http://www.theiia.org/index.cfm?doc\\_id=267](http://www.theiia.org/index.cfm?doc_id=267) (4.11.2005).

*IIA* (Hrsg.) (o.J.d): Professional Practices Framework, in: [http://www.theiia.org/index.cfm?doc\\_id=1625](http://www.theiia.org/index.cfm?doc_id=1625) (4.11.2005).

*IIA* (Hrsg.) (o.J.e): Part I: The Internal Audit Activity's Role in Governance, Risk, and Control, in: [http://www.theiia.org/index.cfm?act=content.print&doc\\_id=4203](http://www.theiia.org/index.cfm?act=content.print&doc_id=4203) (4.11.2005).

*IIA* (Hrsg.) (o.J.f): Part II: Conducting the Internal Audit Engagement, in: [http://www.theiia.org/index.cfm?act=content.print&doc\\_id=4205](http://www.theiia.org/index.cfm?act=content.print&doc_id=4205) (4.11.2005).

*IIA* (Hrsg.) (o.J.g): Part III: Business Analysis and Information Technology, in: [http://www.theiia.org/index.cfm?act=content.print&doc\\_id=4206](http://www.theiia.org/index.cfm?act=content.print&doc_id=4206) (4.11.2005).

- IIA* (Hrsg.) (o.J.h): Part IV: Business Management Skills, in: [http://www.theiia.org/index.cfm?act=content.print&doc\\_id=4207](http://www.theiia.org/index.cfm?act=content.print&doc_id=4207) (4.11.2005).
- IIA* (Hrsg.) (o.J.i): The IIA Perspective, in: [http://www.theiia.org/iaa/index.cfm?act=content.print&doc\\_id=393](http://www.theiia.org/iaa/index.cfm?act=content.print&doc_id=393) (2.9.2004).
- IIR* (Hrsg.) (2000): Satzung, in: [http://www.iir-ev.de/deutsch/download/Satzung\\_2000.pdf](http://www.iir-ev.de/deutsch/download/Satzung_2000.pdf) (4.11.2005).
- IIR* (Hrsg.) (2001a): Fachliche Mitteilungen des IIR: IIR-Revisionsstandard Nr. 1: Zusammenarbeit von Abschlussprüfer und Interner Revision, in: Zeitschrift Interne Revision 2001, Heft 1, S. 34-36.
- IIR* (Hrsg.) (2001b): Fachliche Mitteilungen des IIR: IIR-Revisionsstandard Nr. 2: Prüfung des Risikomanagement durch die Interne Revision, in: Zeitschrift Interne Revision 2001, Heft 3, S. 152-155.
- IIR* (Hrsg.) (2002): Fachliche Mitteilungen des IIR: IIR-Revisionsstandard Nr. 3: Qualitätsmanagement in der Internen Revision, in: Zeitschrift Interne Revision 2002, Heft 5, S. 214-224.
- IIR* (Hrsg.) (o.J.a): Definition "Interne Revision", in: <http://www.iir-ev.de/deutsch/iir/berufsgrundlagen/definition.asp?navid=9> (4.11.2005).
- IIR* (Hrsg.) (o.J.b): Über das Deutsche Institut für Interne Revision e.V. (IIR), in: <http://www.iir-ev.de/deutsch/iir/ueberuns.asp?navid=1> (4.11.2005).
- IIR* (Hrsg.) (o.J.c): Aufgaben und Ziele, in: <http://www.iir-ev.de/deutsch/iir/aufgaben.asp?navid=2> (4.11.2005).
- IIR* (Hrsg.) (o.J.d): Nationale und internationale Zusammenarbeit, in: <http://www.iir-ev.de/deutsch/iir/zusammenarbeit.asp?navid=6> (4.11.2005).
- IIR* (Hrsg.) (o.J.e): Kodex der Berufsethik, in: <http://www.iir-ev.de/deutsch/iir/berufsgrundlagen/berufsgrundsaeetze.asp?navid=10> (4.11.2005).
- IIR* (Hrsg.) (o.J.f): Berufsgrundlagen, in: <http://www.iir-ev.de/deutsch/iir/berufsgrundlagen/default.asp?navid=7> (4.11.2005).
- IIR* (Hrsg.) (o.J.g): Vorwort zu den IIR-Revisionsstandards, in: <http://www.iir-ev.de/deutsch/iir/berufsgrundlagen/standards.asp?navid=11> (4.11.2005).
- IIR* (Hrsg.) (o.J.h): CIA-Examen, in: [http://www.iir-ev.de/deutsch/ciaexamen/download/Rueckseite\\_CIA-Anmeldung.pdf](http://www.iir-ev.de/deutsch/ciaexamen/download/Rueckseite_CIA-Anmeldung.pdf) (4.11.2005).
- IIR-Arbeitskreis 'Interne Revision in der Versicherungswirtschaft'* (Hrsg.) (1999): Konzept für den Aufbau eines Risikomanagementsystems

- (RMS) unter Berücksichtigung der Anforderung des KonTraG, in: Zeitschrift Interne Revision 1999, Nr. 4, S. 185-215.
- IIR-Arbeitskreis 'IT-Revision' (Hrsg.)* (2001): Prüfungsansätze zur Absicherung von Serversystemen, in: Zeitschrift Interne Revision 2001, Nr. 3, S. 122-125.
- Isler, H. / Schweizer, M.* (2000): Assurance Services im Kontext von Corporate Governance und Risikomanagement, in: Der Schweizer Treuhänder 2000, Nr. 11, S. 1191-1198.
- Itami, H. / Roehl, W.* (1987): Mobilizing invisible Assets, Cambridge / London 1987.
- Jacobs, O. H.* (2002): Auskunftsrechte des Prüfers, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 184-192.
- Janke, G.* (1995a): Der Wandel der betriebswirtschaftlichen Überwachungsphilosophie - Resultat neuer marktwirtschaftlicher Rahmenbedingungen, in: Zeitschrift Interne Revision 1995, Nr. 4, S. 181-189.
- Janke, G.* (1995b): Öko-Auditing: Handbuch für die Interne Revision des Umweltschutzes im Unternehmen, Berlin 1995.
- Janke, G.* (1997): Gute Chance zur Stärkung der Internen Revision, in: Zeitschrift Interne Revision 1997, Nr. 6, S. 313-322.
- Jenkins, E. L.* (1994a): An Information Highway in need of Capital Improvements, in: Journal of Accountancy 1994, Vol. 177, Heft Mai, S. 77-82.
- Jenkins, E. L.* (1994b): Letter from the Chairman of the American Institute of CPA's Special Committee on Financial Reporting, in: Journal of Accountancy 1994, Vol. 178, Heft Oktober, S. 39-40.
- Jórasz, W.* (2003): Kosten- und Leistungsrechnung: Einführung mit Aufgaben und Lösungen, 3. Auflage, Stuttgart 2003.
- Jozseffi, T.* (2003): Erwartungen an die Interne Revision - Anmerkungen eines Unternehmers, in: Zeitschrift Interne Revision 2003, Nr. 1, S. 8-13.
- Jud, G.* (1996): Die Überwachung der Unternehmen durch deren Organe: unter Berücksichtigung der Verhältnisse in den USA und in Deutschland, Zürich 1996.

- Jurison, J.* (1995): The Role of Risk and Return in Information Technology Outsourcing Decisions, in: *Journal of Information Technology* 1995, Nr. 10, S. 239-247.
- Kalaitzis, D. / Kneip, H.* (1997): Outsourcing in der Instandhaltung - Modeerscheinung oder der Schlüssel zum Erfolg?, in: Kalaitzis, D. / Kneip, H. (Hrsg.): *Outsourcing der Instandhaltung*, in: *Praxiswissen für das technische Management*, Köln 1999.
- Kathke, C. J. / Kötzle, A.* (1999): Externe interne Revision: Fallstudie zur Revision einer öffentlichen Forschungseinrichtung durch eine studentische Prüfgruppe, in: *Zeitschrift Interne Revision* 1999, Nr. 1-2, S. 79-95.
- Keller, D.* (1982): Interne Revision und Kontrolle im Investitionsbereich, in: *Schriftenreihe des Instituts für Betriebswirtschaftliche Forschung an der Universität Zürich*, Band 42, Bern / Stuttgart 1982.
- Keller, G. / Schlüter, K. G.* (2003): Peer Review: Perspektiven nach dem Sarbanes-Oxley Act of 2002, in: *Betriebs-Berater* 2003, Heft 41, S. 2166-2174.
- Kiefer, D.* (1977): Systemanalytischer Ansatz zur Formulierung einer komplexen Führungsgröße, dargestellt am Beispiel der Internen Revision, Karlsruhe 1977.
- King, R. R. / Schwartz, R.* (1998): Planing Assurance Services, in: *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Heft Supplement, S. 9-36.
- Kinsey, G.* (1998): Produktivität durch Qualität, in: *Qualität und Zuverlässigkeit* 1998, Nr. 5, S. 482-483.
- Kircherer, H.-P.* (1972): Die Fachgutachten der Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) über die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung, in: *Betriebs-Berater* 1972, Heft 2, S. 68-74.
- Kirsch, H.-J. / Dohrn, M.* (2001): ISA 100 Assurance Engagements - Inhalt und Bedeutung des neuen Rahmenkonzeptes der internationalen Prüfungsgrundsätze -, in: *Die Wirtschaftsprüfung* 2001, Heft 8, S. 425-434.
- Kirsch, H.-J. / Dohrn, M. / Wirth, J.* (2002): Rechnungslegungs- und Prüfungspraxis der DAX-100-Unternehmen - Bestandsaufnahme und Auswirkungen der EU-Verordnung zur Anwendung internationaler Rech-

- nungslegungsstandards, in: Die Wirtschaftsprüfung 2002, Heft 22, S. 1217-1231.
- Klein, G.* (2002): Ergebnisse Dritter, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 678-685.
- Kleinaltenkamp, M.* (1998): Begriffsabgrenzungen und Erscheinungsformen von Dienstleistungen, in: Bruhn, M. / Meffert, H. (Hrsg.): Handbuch Dienstleistungsmanagement: Von der strategischen Form zur praktischen Umsetzung, Wiesbaden 1998, S. 29-52.
- Kliege, H.* (1994): Outsourcing der Internen Revision?, in: Zeitschrift Interne Revision 1994, Nr. 6, S. 302-307.
- Kliege, H.* (1997): Der KonTra-Gesetzentwurf aus Sicht der Internen Revision, in: Zeitschrift Interne Revision, 1997, Nr. 4, S. 222-230.
- Klingenbiel, N.* (2000): Externe Berichterstattung via Balance Scorecard, in: Controller Magazin 2000, Nr. 2, S. 175-179.
- Klinger, M. A. / Klinger, O.* (1998): ABC der Gestaltung und Prüfung des internen Kontrollsystems (IKS) im Unternehmen: Praxisbeispiele und Checklisten für alle Unternehmensbereiche; für AG und GmbH durch das IRÄG 1997 vorgeschrieben, Wien 1998.
- Klinger, M. A. / Klinger, O.* (2000): Das interne Kontrollsystem (IKS) im Unternehmen: Praxisbeispiele, Checklisten, Organisationsanweisungen und Muster-Prüfberichte für alle Unternehmensbereiche, München 2000.
- Klöbb, M.* (2002): Das interne Kontrollsystem im Rahmen der Jahresabschlussprüfung: IDW PS 260 versus ISA 400, in: Deutsches Steuerrecht 2002, Nr. 10, S. 415-421.
- Kneuse, B.* (1997): Komplett-Outsourcing ist für Anwender kein Thema mehr, in: Computerwoche 1997, Nr. 25, S. 31-32.
- Knolmayer, G.* (1993): Modelle zur Unterstützung von Outsourcing-Entscheidungen, in: Kurbel, K. (Hrsg.): Wirtschaftsinformatik 93, Heidelberg 1993, S. 70-83.
- Knüppel, L. / Heuer, F.* (1994): Eine empirische Untersuchung zum Outsourcing aus der Sicht potenzieller und tatsächlicher Nutzer, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 1994, Nr. 4, S. 333-357.

- Köhler, A. G.* (2001): Assurance Services, in: Die Betriebswirtschaft 2001, Nr. 2, S. 274-278.
- Köhler, A. G.* (2005): Audit Committees in Germany - Theoretical Reasoning and Empirical Evidence, in: Schmalenbach Business Review 2005, Heft 3, S. 229-252.
- Köhler-Frost, W.* (1998): Outsourcing: Eine strategische Allianz besonderen Typs, Berlin 1998.
- Koppelman, U.* (1996): Grundsätzliche Überlegungen zum Outsourcing, in: Koppelman, U. (Hrsg.): Outsourcing, in: Schriftenreihe der Schmalenbachgesellschaft - Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V., Stuttgart 1996, S. 1-9.
- Korber, W.* (1989): Interne Revision: Unternehmensüberwachung durch die Interne Revision: Einführung mit Fallstudien sowie Kontrollfragen und Übungsbeispielen, München / Oldenburg / Wien 1989.
- KPMG* (Hrsg.) (2002): Management Assurance Services, o.O. 2002.
- Kraemer, W. / Ball, G.* (1995): Entkommunalisierung: Outsourcing in der öffentlichen Verwaltung, in: Scheer, A.-W. (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV - 16. Saarbrücker Arbeitstagung 1995, Heidelberg 1995, S. 371-389.
- Kreikebaum, H.* (2001): Organisatorische Eingliederung der Internen Revision, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 217:
- Kromschröder, B. / Lück, W.* (1998): Grundsätze risikoorientierter Unternehmensüberwachung, in: Der Betrieb 1998, Nr. 32, S. 1573-1576.
- Krüger, W.* (1994): Organisation der Unternehmung, in: Diederich, H. (Hrsg.): Kohlhammer Lehrbuchreihe Betriebswirtschaft, 3. Auflage, Stuttgart / Berlin / Köln 1994.
- Kuhner, C.* (1999): Der Code of Ethics for Professional Accountants der International Federation of Accountants (IFAC) - Neue Verhaltensrichtschnur für Wirtschaftsprüfer?, in: Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen 1999, Nr. 1, S. 7-15.
- Kunz, H.-J. / Vesper, T.* (1997): Outsourcing der Revisionsfunktion - Ein Konzept zur Reduzierung potentieller Unternehmensrisiken, in: Deutsches Steuerrecht 1997, Nr. 7, S. 257-260.

- Küsters, E. A. (2002): Corporate Governance im basalen Prozeß der Organisation, in: Kahle, E. (Hrsg.): Organisatorische Veränderung und Corporate Governance : Aktuelle Themen der Organisationstheorie, in: Kahle, E. (Hrsg.): Schriftenreihe DUV (Deutscher Universitäts-Verlag) Wirtschaftswissenschaft: Entscheidungs- und Organisationstheorie, Wiesbaden 2002, S. 311-371.*
- Lacity, M. C. / Willcocks, L. P. (1995): Interpreting Information Technology Sourcing Decisions from a Transaction Cost Perspective: Findings and Critique, in: Accounting, Management & Information Technology 1995, Nr. 5, S. 203-244.*
- Lacity, M. C. / Willcocks, L. P. / Feeny, D. F. (1995): IT Outsourcing: Maximize Flexibility and Control, in: Harvard Business Review 1995, Nr. Mai-Juni, S. 84-93.*
- Lacity, M.C. / Hirschheim, R. (1993): Information Systems Outsourcing, Chichester / New York 1993.*
- Ladensack, K. (1997): Unternehmenswandel und Selbstmanagement: Orientierung in einer veränderten Arbeitswelt, in: Betriebs-Berater 1997, Heft 51, S. 2646-2650.*
- Lamers, S. M. (1998): Reorganisation der betrieblichen Personalarbeit durch Outsourcing, Münster 1998.*
- Lanfermann, G. / Maul, S. (2002): Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Act in Deutschland, in: Betriebs-Berater 2002, Heft 34, S. 1725-1732.*
- Lanfermann, G. / Maul, S. (2003): SEC-Ausführungsregelungen zum Sarbanes-Oxley Act: Auswirkungen auf Rechnungslegung und Abschlussprüfung europäischer Unternehmen, in: Der Betrieb 2003, Heft 7, S. 349-355.*
- Langenbucher, G. (2001): Risikoorientierte Jahresabschlussprüfung, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 288-291*
- Lapelosa, M. (1997): Outsourcing: A Vulnerability Checklist, in: Internal Auditor 1997, Nr. 6, S. 66-67.*
- Lechner, K. / Egger, A. / Schauer, R. (1999): Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 20. Auflage, Wien 1999.*



- Leffson, U.* (1992): Systemprüfung, in: Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Revision, 2. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 1992, Sp. 1925-1930.
- Leffson, U.* (1997): Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Auflage, Düsseldorf 1997.
- Lenz, H.-R.* (1999): Entwicklungstendenzen in der Wirtschaftsprüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung 1999, Heft 14, S. 540-549.
- Lenz, H.-R.* (2004): Beschränkung von Beratungstätigkeiten durch Abschlussprüfer: Mangelhafter Umgehungsschutz im Entwurf des BilReG, in: Betriebs-Berater 2004, Heft 13, S. 707-712.
- Leukel, S.* (2004): Die Entwicklung neuer Dienstleistungen als unternehmerische Herausforderung für Wirtschaftsprüferpraxen, in: Deutsches Steuerrecht 2004, Heft 31, S. 1307-1312.
- Lindner, M.* (1997): Unternehmensverantwortung und Interne Revision, in: Zeitschrift Interne Revision 1997, Nr. 2, S. 65-81.
- Linsi, A.* (2002): Interne Revision und Risikomanagement: Die nationale SVIR-Konferenz 2000 in der Retrospektive, in: Der Schweizer Treuhänder 2002, Nr. 8, S. 723-730.
- List, H.* (1993): Neue Berufe aus steuerrechtlicher Sicht, in: Betriebs-Berater 1993, Heft 21, S. 1488-1492.
- Löber, H. / Großmann, D.* (1996): Neue Aufgaben für die Interne Revision, in: Zeitschrift Interne Revision 1996, Nr. 5, S. 233-243.
- Loh, L.* (1994): An Organizational-Economic Blueprint for Information Technology Outsourcing: Concepts and Evidence, Vancouver 1994.
- Loh, L. / Venkatraman, N.* (1992a): Diffusion of Information Technology Outsourcing: Influence, Sources and the Kodak Effect, in: Information System Research 1992, Nr. 3, S. 334-358.
- Loh, L. / Venkatraman, N.* (1992b): Determinants of Information Technology Outsourcing: A Cross-Sectional Analysis, in: Journal of Management Information Systems 1992, Nr. 9, S. 7-24.
- Loh, L. / Venkatraman, N.* (1995): An Empirical Study of Information Technology Outsourcing: Benefits, Risks and Performance Implications, Amsterdam 1995.

- Lück, W. (1990):* Audit Committee – Eine Einrichtung zur Effizienzsteigerung betriebswirtschaftlicher Überwachungssysteme?, in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1990, Heft 12, S. 995-1013.
- Lück, W. (1998a):* Elemente eines Risikomanagementsystems - Die Notwendigkeit eines Risiko-Managementsystems durch den Entwurf eines Gesetzes zu Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) -, in: Der Betrieb 1998, Heft 1/2, S. 8-14.
- Lück, W. (1998b):* Operational Auditing, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung, 4. Auflage, München / Wien 1998, S. 564-565.
- Lück, W. (1998c):* Interne Revision, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung, 4. Auflage, München / Wien 1998, S. 403-405.
- Lück, W. (1998d):* Der Umgang mit unternehmerischen Risiken durch ein Risikomanagementsystem und durch ein Überwachungssystem - Anforderungen durch das KonTraG und Umsetzung in der betrieblichen Praxis -, in: Der Betrieb 1998, Heft 39, S. 1925-1930.
- Lück, W. (1998e):* Abstimmungsprüfungen, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung, 4. Auflage, München / Wien 1998, S. 13.
- Lück, W. (1998f):* Rechnerische Prüfung, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung, 4. Auflage, München / Wien 1998, S. 661.
- Lück, W. (1998g):* Prüfungshandlungen, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung, 4. Auflage, München / Wien 1998, S. 632.
- Lück, W. (1999):* Prüfung der Rechnungslegung. Jahresabschlussprüfung, München / Wien 1999.
- Lück, W. (2000):* Die Zukunft der Internen Revision: Entwicklungstendenzen der unternehmensinternen Überwachung, in: IIR (Hrsg.): IIR-Forum, Band 1, Berlin 2000.
- Lück, W. (2001a):* Überwachung, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 326.

- Lück, W. (2001b): Internes Überwachungssystem, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 160-162.*
- Lück, W. (2001c): Anforderungen an die Interne Revision - Code of Ethics and Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, in: Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen 2001, Nr. 1, S. 21-25.*
- Lück, W. (2001d): Elemente eines Risikomanagementsystems, in: Lück, W. (Hrsg.): Risikomanagementsystem und Überwachungssystem: KonTraG: Anforderungen und Umsetzung in der betrieblichen Praxis, in: Lück, W. (Hrsg.): Schriftenreihe des Universitäts-Forums für Rechnungslegung, Steuern und Prüfung, Band 5, 2. Auflage, München 2001, S. 19-50.*
- Lück, W. (2001e): Internal Control, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 134-135.*
- Lück, W. (2001f): Kontrolle, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 174.*
- Lück, W. (2001g): Chancenmanagementsystem - neue Chance für Unternehmen, in: Betriebs-Berater 2001, Heft 45, S. 2312-2316.*
- Lück, W. (2001h): Audit Committee, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 11-12.*
- Lück, W. (2001i): Financial Auditing, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 95-96.*
- Lück, W. (2001j): Operational Auditing, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 212.*
- Lück, W. (2001k): Management Auditing, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 190-191.*
- Lück, W. (2001l): Aufgaben der Internen Revision, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 12-14.*
- Lück, W. (2001m): Risikoprüfung, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 291.*
- Lück, W. (2001n): Sicherheitsprüfungen, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 301.*
- Lück, W. (2001o): Begutachtung, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 21-22.*

- Lück, W. (2001p):* Der Umgang mit unternehmerischen Risiken durch ein Risikomanagementsystem und durch ein Überwachungssystem: Anforderungen durch das KonTraG und Umsetzung in der betrieblichen Praxis, in: Lück, W. (Hrsg.): Risikomanagementsystem und Überwachungssystem: KonTraG: Anforderungen und Umsetzung in der betrieblichen Praxis, in: Lück, W. (Hrsg.): Schriftenreihe des Universitäts-Forums für Rechnungslegung, Steuern und Prüfung, Band 5, 2. Auflage, München 2001, S. 51-76.
- Lück, W. (2001q):* Formelle Prüfungshandlungen, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 100.
- Lück, W. (2001r):* Materielle Prüfungshandlungen, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 197-198.
- Lück, W. (2001s):* Übertragungsprüfung, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 326.
- Lück, W. (2003a):* Zusammenarbeit von Interner Revision und Abschlussprüfer: Vergangenheit, Gegenwart, Zukunft, in: IIR-Forum, Berlin 2003.
- Lück, W. (2003b):* Betriebswirtschaftliche Aspekte der Einrichtung eines Risikomanagementsystems und eines Überwachungssystems, in: Dörner, D. / Menold, D. / Pfitzer, N. / Oser, P. (Hrsg.): Reform des Aktienrechts, der Rechnungslegung und Prüfung: KonTraG, Corporate Governance, TransPuG, 2. Auflage, Stuttgart 2003, S. 329-375.
- Lück, W. / Jung, A. (1994):* Outsourcing - ein sinnvoller Ersatz für eine eigene Revisionsabteilung im Unternehmen?, in: Zeitschrift Interne Revision 1994, Nr. 4, S. 173-182.
- Lück, W. / Makowski, A. (1996):* Internal Control: COSO-Report; Guidance on Criteria of Control; Internal Financial Control, in: Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen 1996, Nr. 3, S. 157-159.
- Ludewig, R. (2002):* Berufsgrundsätze des Wirtschaftsprüfers, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 279-290.
- Lutter, M. (2002):* Aufsichtsrat, Prüfungsbefugnisse, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rech-

- nungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 120-132.
- Mag, W.* (1999): Planung und Kontrolle, in: Bitz, M. / Dellmann, K. / Domsch, M. / Wagner, F. W. (Hrsg.): Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre; Band 2, 4. Auflage, München 1999, S. 1-66.
- Mair, F. / Brumann, J.* (1995): Nicht immer geht die Rechnung auf, in: Beschaffung aktuell 1995, Nr. 4, S. 58-60.
- Malik, F.* (1984): Elemente einer Theorie des Managements sozialer Systeme, in: Ulrich, H. / Malik, F. / Probst, G. / Semmel, M. / Dyllick, T. / Dachler, P. / Walter-Busch, E. (Hrsg.): Grundlegung einer Allgemeinen Theorie der Gestaltung, Lenkung und Entwicklung zweckorientierter sozialer Systeme, St. Gallen 1984, S. 31-101.
- Mancino, J. M.* (2000): Exposure Draft Introduces Major Revisions to the Attestation Standards, in: [www.aicpa.org/members/div/auditstd/opinion/apr00\\_1.htm](http://www.aicpa.org/members/div/auditstd/opinion/apr00_1.htm) (20.11.2005).
- Mancino, J. M.* (2001): New Attestation Standards, in: [www.aicpa.org/members/div/auditstd/opinion/jan01\\_1.htm](http://www.aicpa.org/members/div/auditstd/opinion/jan01_1.htm) (20.11.2005).
- Mancino, J. M. / Landes, C. E.* (2001): A New Look at the Attestation Standards, in: Journal of Accountancy 2001, Vol. 192, Heft Januar, S. 41-45.
- Marten, K.-U.* (1994): Die Haftung des Abschlussprüfers in Deutschland und in den USA - unter Berücksichtigung des europäischen Harmonisierungsprozesses, in: Internationales Steuerrecht 1994, Nr. 12, S. 619-624.
- Marten, K.-U.* (1999): Der Markt für Prüfungsdienstleistungen - Ausgewählte Forschungsbeiträge, theoretische Grundlagen, nationale und internationale Einflüsse -, in: Richter, M. (Hrsg.): Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung II: Wirtschaftsprüfung und ökonomische Theorie - Prüfungsmarkt - Prüfungsmethoden – Urteilsbildung, Berlin 1998, S. 101-165.
- Marten, K.-U. / Köhler, A. G.* (2001): Entwicklung und gegenwärtiger Stand der Assurance Services in den USA, in: Die Wirtschaftsprüfung 2001, Heft 8, S. 435-439.

- Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K. (2003):* Wirtschaftsprüfung: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesen nach nationalen und internationalen Normen, 2. Auflage, Stuttgart 2003.
- Marten, K.-U. / Quick, R. / Ruhnke, K. (2006):* Lexikon der Wirtschaftsprüfung, Stuttgart 2006.
- Mathieu, E. (1984):* Interne Revision - heute und morgen, in: Der Schweizer Treuhänder 1984, Nr. 12, S. 1007-1014.
- Matiaske, W. / Mellewig, T. (2002):* Motive, Erfolge und Risiken des Outsourcings: Befunde und Defizite der empirischen Outsourcing-Forschung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 2002, Nr. 6, S. 641-659.
- McLellan, K. / Marcolin, B. L. / Beamish, P. W. (1995):* Financial and Strategic Motivations Behind IS Outsourcing, in: Journal of Information Technology 1995, Nr. 10, S. 299-321.
- McNamee, P. (1988):* For the Practicing Auditor: Attest Engagements; The new Frontier of Auditing, in: Journal of Accountancy 1988, Vol. 172, Heft November, S. 118-121.
- Meckl, R. / Eigler, J. (1998):* Gefahren des Outsourcing personalwirtschaftlicher Leistungen - Eine empirisch gestützte Analyse, in: Journal für Betriebswirtschaft 1998, Nr. 3, S. 100-113.
- Meier, G. (2001):* Markt und Trends im Risk-Management, in: Gleißner, W. / Meier, G. (Hrsg.): Wertorientiertes Risikomanagement für Industrie und Handel: Methoden, Fallbeispiele, Checklisten, Wiesbaden 2001, S. 17-26.
- Meitner, M. / Hüfner, F. / Kleff, V. (2002):* Enron: Wirtschaftsprüfer, Bilanzierungsvorschriften und der deutsche Aktienmarkt, in: Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung 2002, Nr. 3, S. 139-141.
- Menzies, C. (Hrsg.) (2004):* Sarbanes-Oxley Act: professionelles Management interner Kontrollen, Stuttgart 2004.
- Mertens, P. / Schrammel, D. (1977):* Betriebliche Dokumentation und Information, in: Schriften zur wirtschaftswissenschaftlichen Forschung, Band 123, 2. Auflage, Meisenheim am Glan 1977.
- Mertin, D. / Schmidt, S. (2001):* Internationale Harmonisierung der Anforderungen an die Abschlussprüfung auf der Grundlage der Verlautbarungen der IFAC, in: Die Wirtschaftsprüfung 2001, Heft 6, S. 317-334.

- Messier jr., W. F.* (2003): Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach, Boston et al. 2003.
- Meyding, T. / Mörsdorf, R.* (1999): Neuregelungen durch das KonTraG und Tendenzen in der Rechtsprechung, in: Saitz, B. / Braun, F. (Hrsg.): Das Kontroll- und Transparenzgesetz - Herausforderungen und Chancen für das Risikomanagement, Wiesbaden 1999, Nachdruck 2000, S. 3-46.
- Meyer zu Lösebeck, H.* (2002): Unterschlagung und Veruntreuung, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 2445-2456.
- Meyer, A.* (1987): Die Automatisierung und Veredelung von Dienstleistungen - Auswege aus der dienstleistungsinhärenten Produktionsschwäche, in: Jahrbuch der Absatz- und Verbrauchsforschung, S. 25-46.
- Meyer, A. / Blümelhuber, C.* (1994): Interdependenzen zwischen Absatz und Produktion in Dienstleistungsunternehmen und ihre Auswirkungen auf konzeptionelle Fragen des Absatzmarketing, in: Corsten, H. / Hilke, W. (Hrsg.): Dienstleistungsproduktion: Absatzmarketing - Produktivität - Haftungsrisiken - Serviceintensität – Outsourcing, in: Schriften zur Unternehmensführung, Band 52, Wiesbaden 1994, S. 5-41.
- Meyer, A. / Mattmüller, R.* (1987): Qualität von Dienstleistungen. Entwurf eines praxisorientierten Qualitätsmodells; in: Marketing: Zeitschrift für Forschung und Praxis 1987, Nr. 3, S. 187-195.
- Meyer, C. W.* (1972): Unternehmensführung und Recht - Zur Notwendigkeit juristisch-betriebswirtschaftlicher Fortbildung von Führungskräften, in: Recht und Staat: Festschrift für Günther Küchenhoff zum 65. Geburtstag am 21.8.1972, 2. Halbband, Berlin 1972, S. 1011-1029.
- Meyer, S.* (2003): Die externe Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer: Deutscher Status quo und internationale Entwicklungen, in: Bischoff, J. G. et al. (Hrsg.): Reihe: Steuer, Wirtschaft und Recht, Band 237, Köln 2003.
- Meyer, U. / Leuppi, R.* (1992): Outsourcing - ein neuer Megatrend in der Informatik, in: io Management 1992, Nr. 4, S. 49-51.

- Mikus, B.* (2001): Risiken und Risikomanagement - ein Überblick, in: Götze, U. / Henselmann, K. / Mikus, B. (Hrsg.): Risikomanagement, Heidelberg 2001, S. 3-28.
- Miller, E. J. / Rice, A. K.* (1973): Systems of organization: The control of task and sentient boundaries, Reprinted 1973: Original 1967, London / New York / Sydney / Toronto / Wellington 1973.
- Mott, B. P.* (2001): Organisatorische Gestaltung von Risikomanagementsystemen, in: Gleißner, W. / Meier, G. (Hrsg.): Wertorientiertes Risikomanagement für Industrie und Handel: Methoden, Fallbeispiele, Checklisten, Wiesbaden 2001, S. 199-232.
- Müller, H.-E. / Prangenberg, A.* (1997a): Outsourcing Management: Handlungsspielräume bei Ausgliederung und Fremdvergabe, in: Handbücher der Unternehmenspraxis, Band 4, Köln 1997.
- Müller, H.-E. / Prangenberg, A.* (1997b): Outsourcing Management: Beurteilung von Ausgliederungs- und Fremdvergabe-Entscheidungen, Düsseldorf 1997.
- Munter, P. / Ratcliff, T. A.* (2002): A Fresh Look at Attestation Standards, in: The CPA Journal 2002, Heft Februar, S. 49-52.
- Nagel, K.* (1990): Weiterbildung als strategischer Erfolgsfaktor: Der Weg zum unternehmerisch denkenden Mitarbeiter, Landsberg am Lech 1990.
- Nagel, T.* (1998a): Detection Risk, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung, 4. Auflage, München / Wien 1998, S. 180.
- Nagel, T.* (1998b): Inherent Risk, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung, 4. Auflage, München / Wien 1998, S. 394.
- Nagel, T.* (1998c): Control Risk, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung, 4. Auflage, München / Wien 1998, S. 165.
- Nagel, T.* (2001): Risikoorientiertes Prüfungsvorgehen, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 688-689.
- Nagengast, J.* (1997): Outsourcing von Dienstleistungen industrieller Unternehmen - eine theoretische und empirische Analyse, Hamburg 1997.



- Nam, K. / Rajagopalan, S. / Rao, H. R. / Chaudhury, A.* (1996): A Two-Level Investigation of Information Systems Outsourcing, in: Communications of the ACM 1996, Nr. 7, S. 36-44.
- Naumann, K.-P.* (2002): Verlautbarungen des IDW, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 2492-2499.
- Nelson, P. / Richmond, W. / Seidmann, A.* (1996): Two Dimensions of Software acquisition, in: Communications of the ACM 1996, Nr. 39, S. 29-35.
- Neubeck, G.* (2003): Prüfung von Risikomanagementsystemen, in: Marten, K.-U.; Quick, R.; Ruhnke, K. (Hrsg.): Hochschulschriften zur Wirtschaftsprüfung, Düsseldorf 2003.
- Neubert, H.* (1959): Internal Control: Kontrollinstrument der Unternehmensführung, Düsseldorf 1959.
- Neubürger, K. W.* (1989): Chancen- und Risikobeurteilung im strategischen Management: die informatorische Lücke, Stuttgart 1989.
- Niehus, R. J.* (1992): Zur Weiterentwicklung der Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen - Anregungen aus nationaler und internationaler Sicht, in: Moxter, A. / Müller, H.-P. / Windmüller, R. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Rechnungslegung: Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften: Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, S. 489-506.
- Niehus, R. J.* (2002): Corporate Governance: Das Honorar und der Abschlussprüfer - Stärkung der Unabhängigkeit durch Offenlegung? -, in: Die Wirtschaftsprüfung 2002, Heft 12, S. 616-625.
- o. V. (1997): Arbeiten, aber anders, VW, Lufthansa, Porsche - Firmenchefs setzen auf Outsourcing, in: Der Spiegel 1997, Heft 15 vom 07.4.1997, S. 94-96.
- o. V. (2002): Deutscher Corporate Governance Kodex, in: Der Betrieb 2002, Heft 10, S. 494.
- Oberste-Padtberg, S.* (2003): Qualität und Stellung der deutschen Wirtschaftsprüfung im Spannungsfeld der Institutionen, in: Möller, H.

- P./Peemöller, V. H./Richter, M. (Hrsg.): Schriftenreihe zum Finanz-, Prüfungs- und Rechnungswesen, Band 32, München 2003.
- Olfert, K. / Rahn, H.-J. (2003): Kompakt-Training: Organisation, in: Olfert, K. (Hrsg.): Kompakt-Training: Praktische Betriebswirtschaft, 2. Auflage, Ludwigshafen 2003.
- Ossadnik, W. / Dorenkamp, A. / Ellinghorst, A. (2000): Transaktionskosten bei der Zulieferbeziehung in der Automobilindustrie, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 2000, Nr. 8, S. 869-891.
- Pabst, H. (1998): Unternehmensberatung durch Wirtschaftsprüfer (WP), in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung, 4. Auflage, München / Wien 1998, S. 814-815.
- Pack, L. (1984): Lehre von der Unternehmensführung (Managementlehre), in: Grochla, E. / Wittmann, E. (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 1, Sp. 4079-4093.
- Palazzesi, M. (1999): Expectation Gap im Verhältnis Verwaltungsrat zur Internen Revision, in: Der Schweizer Treuhänder 1999, Nr. 8, S. 719-734.
- Palazzesi, M. / Pfyffer, H.-U. (2002): Ein neues Verständnis von Interner Revision: Gedanken zu einer Neuausrichtung, in: Der Schweizer Treuhänder 2002, Nr. 3, S. 137-148.
- Pallais, D. M. (1995): Positioning the Audit Function for Groth, in: Journal of Accountancy 1995, Vol. 180, Heft Juli, S. 14-15.
- Pallais, D. M. (1996): Assurance Services: Where we are ; where we going, in: Journal of Accountancy 1996, Vol. 182, Heft September, S. 16-17.
- Pallais, D. M. / Good, E. L. (1996): What do Clients want?, in: Journal of Accountancy 1996, Vol. 182, Heft Dezember, S. 75-77.
- Peemöller, V. H. (1976): Interne Revision: Grundlegender Wegweiser, in: Meyer, C. W. (Hrsg.): Wegweiser für die wirtschaftsprüfenden und wirtschaftsberatenden Berufe; Reihe A: Grundlegende Wegweiser, Band 7, Herne / Berlin 1976.
- Peemöller, V. H. (1978a): Management Auditing. Unternehmensführung und betriebliches Prüfungswesen, in: Meyer, C. W. (Hrsg.): Betriebspolitische Schriften: Beiträge zur Unternehmenspolitik, Band 20, Berlin 1978.

- Peemöller, V. H.* (1978b): Praktisches Lehrbuch Controlling und betriebliche Prüfung, München 1978.
- Peemöller, V. H.* (1992): Prüfung der Geschäftsführung von Genossenschaften - Anachronismus oder Notwendigkeit -, in: Zeitschrift für das gesamte Genossenschaftswesen 1992, Nr. 42, S. 118-133.
- Peemöller, V. H.* (1996): Outsourcing und Teiloutsourcing der Internen Revision im Mittelbetrieb als Aufgabenfeld für den Steuerberater, in: Deutsches Steuerrecht 1996, Nr. 36, S. 1420-1424.
- Peemöller, V. H.* (2001): Qualitätssicherung der Internen Revision, in: Der Betrieb 2001, Nr. 26, S. 1347-1354.
- Peemöller, V. H.* (2002): Eigenverantwortlichkeit, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 611-618.
- Peemöller, V. H.* (2004a): Einführung in das betriebswirtschaftliche Prüfungswesen, in: Förchle, G. / Peemöller, V. H. (Hrsg.): Wirtschaftsprüfung und Interne Revision, Heidelberg 2004, S. 1-40.
- Peemöller, V. H.* (2004b): Interner Revisor, in: Förchle, G. / Peemöller, V. H. (Hrsg.): Wirtschaftsprüfung und Interne Revision, Heidelberg 2004, S. 151-197.
- Peemöller, V. H. / Finsterer, H.* (1998): Weiterentwicklung der Grundsätze der Internen Revision (GIR), in: Betrieb Buchhaltung Kostenrechnung 1998, Fach 28, Stand 19.7.2002, 1107-1114.
- Peemöller, V. H. / Geiger, T.* (1998): Maßnahmen zur Effizienzsteigerung in der Internen Revision, in: Betrieb Buchhaltung Kostenrechnung 1998, Fach 28, Stand 19.7.2002, S. 1089-1098.
- Peemöller, V. H. / Husmann, R.* (1998): Neue Ansätze für das Management Auditing durch die Interne Revision, in: Betrieb Buchhaltung Kostenrechnung 1998, Fach 28, Stand 19.7.2002, S. 1061-1070.
- Peemöller, V. H. / Kunowski, S.* (1997): Entwicklungsperspektiven der Internen Revision, in: Betrieb Buchhaltung Kostenrechnung, Fach 28, Stand 19.7.2002, S. 1053-1060.

- Peemöller, V. H. / Oehler, R.*(2004a): Referentenentwurf eines Bilanzrechtsreformgesetzes: Neue Regelung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in: Betriebs-Berater 2004, Heft 10, S. 539-546.
- Peemöller, V. H. / Oehler, R.*(2004b): Regierungsentwurf des BilReG: Änderungen gegenüber dem Referentenentwurf, in: Betriebs-Berater 2004, Heft 21, S. 1158-1161.
- Peemöller, V. H. / Richter, M.* (2000): Entwicklungstendenzen in der Internen Revision: Chancen für die unternehmensinterne Überwachung, Berlin 2000.
- Peemöller, V. H. / Weller, H.* (2001): Zeugnisverweigerungsrecht gemäß § 53 StPO für freie Berufe - aber nicht für Mitarbeiter genossenschaftlicher Prüfungsverbände?, in: Betriebs-Berater 2001, Heft 47, S. 2415-2420.
- Peez, L.* (1975): Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung im Rechnungswesen: Planung - Einrichtung - Kontrolle – Revision, Wiesbaden 1975.
- Pellens, B.* (2001): Internationale Rechnungslegung, 4. Auflage, Stuttgart 2001.
- Peltzer, M. / Werder, A. v.* (2001): Der "German Code of Corporate Governance (GCCG)" des Berliner Initiativkreises, in: Die Aktiengesellschaft 2001, Nr. 1, S. 1-15.
- Percy, J. P.* (1999): Assurance Services - Visions for the Future, in: International Journal of Auditing 1999, Nr. 3, S. 81-87.
- Pfau, W.* (2001): Strategisches Management, in: Kompaktstudium Wirtschaftswissenschaften, Band 16, München 2001.
- Pfitzer, N. / Oser, P. / Wader, D.* (2002): Die Entsprechens-Erklärung nach § 161 AktG - Checkliste für Vorstände und Aufsichtsräte zur Einhaltung der Empfehlungen des Deutschen Corporate Governance Kodex, in: Der Betrieb 2002, Heft 22, S. 1120-1123.
- Pfitzer, N. / Schmidt, G.* (2002): Systemprüfung, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 2336-2350.

- Pfyffer, H.-U. / Raggenbass, M. (2002): Wunsch und Wirklichkeit in der Corporate Governance, in: Der Schweizer Treuhänder 2002, Nr. 5, S. 415-422.*
- Pfyffer, H.-U. / Villinger, M. (2000): Best Practices in der Zusammenarbeit zwischen Interner Revision und dem Verwaltungsrat, in: Der Schweizer Treuhänder 2000, Nr. 10, S. 1047-1052.*
- Picot, A. (1982): Transaktionskostenansatz in der Organisationstheorie: Stand der Diskussion und Aussagewert, in: Die Betriebswirtschaft 1982, Nr. 2, S. 267-284.*
- Picot, A. (1984): Verteilung von Verfügungsrechten in Großunternehmen und Unternehmungsverfassung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1984, Nr. 4, S. 252-272.*
- Picot, A. (1991): Ein neuer Ansatz zur Gestaltung der Leistungstiefe, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1991, Nr. 4, S. 336-357.*
- Picot, A. (1992): Marktorientierte Gestaltung der Leistungstiefe, in: Reichwald, R. (Hrsg.): Marktnahe Produktion, Wiesbaden 1992, S. 103-124.*
- Picot, A. (1993): Transaktionskostenansatz, in: Wittmann, W. / Kern, W. / Köhler, R. (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 5. Auflage, Teilband 2, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 1, Sp. 4194-4204.*
- Picot, A. (1999): Organisation, in: Bitz, M. / Dellmann, K. / Domsch, M. / Wagner, F. W. (Hrsg.): Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre, Band 2, 4. Auflage, München 1999, S. 107-180.*
- Picot, A. / Maier, M. (1992): Analyse- und Gestaltungskonzepte für das Outsourcing, in: Information Management 1992, Nr. 4, S. 14-27.*
- Picot, A. / Reichwald, R. (1994): Auflösung der Unternehmung?: Vom Einfluss der IuK-Technik auf Organisationsstrukturen und Kooperationsformen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1994, Nr. 5, S. 547-570.*
- Picot, A. / Reichwald, R. / Wigand, R. T. (2001): Die grenzenlose Unternehmung: Information, Organisation und Management, 4. Auflage, Wiesbaden 2001.*
- Poppo, L. / Zenger, T. (1998): Testing Alternative Theories of the Firm: Transaction Cost, Knowledge-Based and Measurement Explanations for*

- Make or Buy Decisions in Information Services, in: Strategic Management Journal 1998, Nr. 19, S. 853-877.
- Porter, M. E.* (1999): Wettbewerbsstrategie (Competitive Strategy): Methoden zur Analyse von Branchen und Konkurrenten, aus dem Englischen übersetzt von Volker Brandt und Thomas C. Schwoerer, Frankfurt a. M. / New York 1999.
- Potthoff, E.* (1982): Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung: ein betriebswirtschaftlicher Kommentar, in: WIBERA Wirtschaftsberatung Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft Düsseldorf (Hrsg.): WIBERA-Fachschriften Neue Folge, Band 11, Stuttgart / Berlin / Köln 1982.
- Prahalad, C. K. / Hamel, G.* (1990): The Core Competence Of the Corporation, in: Harvard Business Review 1990, Nr. 68, S. 79-91.
- Prahalad, C. K. / Hamel, G.* (1991): Nur Kernkompetenzen sichern das Überleben, in: Harvard Manager 1991, Nr. 2, S. 66-78.
- Prawitt, D. F. / Romney, M. B.* (1997): Emerging Business Technologies, in: Internal Auditor 1997, Nr. 1, S. 24-32.
- Preiß, H.* (2001): DV-Dokumentation, Revision der, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 70-71.
- Pressmair, G.* (1984): Steigerung der Wirksamkeit der Internen Revision, in: Arbeitsgemeinschaft Interne Revision (Hrsg.): Ertragssteigerung in der interne Revision, in: Arbeitsgemeinschaft Interne Revision (Hrsg.): IR Schriftenreihe, Band 3, Wien 1984, S. 45-121.
- Quick, R.* (1992): Die Haftung des handelsrechtlichen Abschlussprüfers, in: Betriebs-Berater 1992, Heft 24, S. 1975-1985.
- Rademacher, N. D.* (2003): Hacker + Computerviren = Cyber-War?, in: Zeitschrift Interne Revision 2003, Nr. 1, S. 14-18.
- Raff, R. / Brauner, D. J.* (2004): Unternehmensberatung heute - die Vielfalt der Herausforderung, in: Raff, R. / Brauner, D. J. (Hrsg.): Berufsziel Unternehmensberater: Berufszugang – Tätigkeitsbereiche – Perspektiven, 2. Auflage, Sternenfels 2004, S. 13-27.
- Reber, G.* (1969): Entwicklungslinien der Betriebswirtschaftslehre in Nordamerika, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1969, Nr. 7, S. 689-705.

- Reckenfelderbäumer, M.* (1995): Marketing-Accounting im Dienstleistungsbe-  
reich; Konzeption eines prozessgestützten Instrumentariums, Wiesba-  
den 1995.
- Reh, G.* (2001): Ablaufplan: Einführung eines Risiko-Managementsystems, in:  
Gleißner, W. / Meier, G. (Hrsg.): Wertorientiertes Risikomanagement  
für Industrie und Handel: Methoden, Fallbeispiele, Checklisten, Wies-  
baden 2001, S. 27-42.
- Rehbinder, M.* (2000): Rechtssoziologie, 4. Auflage, München.
- Reichmann, T. / Form, S.* (2000): Balanced Chance- und Risk-Management,  
in: Controlling 2000, Nr. 4/5, S. 189-198.
- Reichmann, T. / Richter, H. J.* (2001): Integriertes Chancen- und Risikomana-  
gement mit der Balanced Chance and Risk-Card auf der Basis eines  
mehrdimensionalen Informationsversorgungskonzeptes, in: Zeitschrift  
für betriebswirtschaftliche Forschung 2001, Sonderheft Nr. 47, S. 177-  
203.
- Reimer, B.* (2001): Dolose Handlungen, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Inter-  
nen Revision, München / Wien 2001, S. 69.
- Reinecke, B. / Peemöller, V. H. / Meister, U.* (1997): Certified Internal Auditor  
(CIA) - auch bald in Deutschland!, in: Zeitschrift Interne Revision  
1997, Nr. 4, S. 193 197.
- Ricchiute, D. N.* (2003): Auditing and Assurance Services, 7. Auflage, Cincin-  
nati 2003.
- Rice, A. K.* (1963): The enterprise and its organization: A system theory of  
management organization, London et al. 1963.
- Richter, M.* (2002): Audit Committees, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. /  
Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und  
Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre,  
Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 111-119.
- Ridley, A. J.* (1996): A Profession for the Twenty-first Century, in: Internal Audi-  
tor 1996, Nr. 5, S. 20-25.
- Rimermann, T. W.* (1990): The Changing Significance of Financial Statement,  
in: Journal of Accountancy 1990, Vol. 173, Heft April, S. 79-83.
- Rittenberg, L. E.* (2001): A Guide for the Future, in: Internal Auditor 2001, Nr.  
3, S. 63 67.

- Robbers, T.* (1993): Investitionen in berufliches Humankapital und die Absicherung erwarteter Erträge: Eine Analyse aus der Sicht neuerer ökonomischer Ansätze, Bergisch-Gladbach / Köln 1993.
- Robertson, J. C. / Louwers, T. J.* (2002): Auditing and Assurance Services, 10. Auflage, Boston et al. 2002.
- Robertson, K.* (1997): The Red Ribbon, in: Internal Auditor 1997, Nr. 6, S. 60-65.
- Roebuck, P. / Simnett, R. / Ho, H. L.* (2000): Understanding Assurance Service Reports: A User Perspective, in: Accounting and Finance 2000, Nr. 40, S. 211-232.
- Roever, M.* (1991): Ketten-Reaktion - Problem und Lösung: Überkomplexität III, in: Manager Magazin 1991, Nr. 12, S. 242-248.
- Röhrich, V.* (1998): Beratung und Abschlussprüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung 1998, Heft 4-5, S. 153-163.
- Rollwage, N.* (1998): Kosten- und Leistungsrechnung: mit Übungsaufgaben und Lösungen, 5. Auflage, Köln 1998.
- Rosada, M.* (1990): Kundendienststrategien im Automobilsektor, Berlin 1990.
- Rösch, K.* (1999): Stand und Weiterentwicklung von Grundsätzen der Internen Revision, in: Zeitschrift Interne Revision 1999, Nr. 4, S. 177-181.
- Rosen, R. v.* (2001): Corporate Governance: Eine Bilanz, in: Unternehmensführung 2001, Nr. 4, S. 283-287.
- Rossow, H.* (1994): Entwicklung und Entwicklungsmöglichkeiten der Internen Revision als Systemelement der personalbezogenen Überwachungssysteme, in: Betriebswirtschaftliche Studien, Band 59, Berlin 1994.
- Rückle, D. / Klatte, V.* (1994): Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung - Diskussionsstand und mögliche Fortentwicklung (Teil I), in: Das Wirtschaftsstudium 1994, Heft 2, S. 138-141.
- Rüdiger, M.* (1998): Theoretische Grundmodelle zur Erklärung von FuE-Kooperationen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1998, Nr. 1, S. 25-48.
- Rühli, E.* (1992): Koordination, in: Frese, E. (Hrsg.): Handwörterbuch der Organisation, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 2, Stuttgart 1992, Sp. 1164-1175.



- Ruhnke, K.* (1995): Die International Federation of Accountants (IFAC), Der Betrieb 1995, Heft 19, S. 940-945.
- Ruhnke, K.* (1997): Internationale Normen in der Abschlussprüfung, in: Richter, M. (Hrsg.): Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung: Abschlussprüfung, Interne Revision, kommunale Rechnungsprüfung, Berlin 1997, S. 109-152.
- Ruhnke, K.* (1999): Bedeutung internationaler Prüfungsnormen für die Erbringung von Prüfungsdienstleistungen auf nationaler Ebene, in: Der Betrieb 1999, Heft 5, S. 237-244.
- Ruhnke, K.* (2000a): Normierung der Abschlussprüfung, Stuttgart 2000.
- Ruhnke, K.* (2000b): Entwicklungen in der internationalen Wirtschaftsprüfung - der Paradigmawechsel auf dem Markt für Prüfungsdienstleistungen -, in: Lachnit, L. / Freidank, C.-C. (Hrsg.): Investororientierte Unternehmenspublizität - Neue Entwicklungen von Rechnungslegung, Prüfung und Jahresabschlussanalyse, Wiesbaden 2000, S. 329-361.
- Ruhnke, K.* (2001): Assurance Engagements bei Ad-hoc-Meldungen? - Anmerkungen zum Beitrag von Förtschle / Helmschrott, WPg 2001, S. 637 ff., in: Die Wirtschaftsprüfung 2001, Heft 23, S. 1372-1375.
- Ruhnke, K.* (2002a): Geschäftsrisikoorientierte Abschlussprüfung - Revolution im Prüfungswesen oder Weiterentwicklung des risikoorientierten Prüfungsansatzes?, in: Der Betrieb 2002, Heft 9, S. 437-443.
- Ruhnke, K.* (2002b): Prüfungsnormen, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 1841-1852.
- Ruhnke, K. / Schmidt, M. / Seidel, T.* (2002): Anzuwendende Prüfungsnormen bei der Prüfung eines Konzernabschlusses nach § 292a HGB, in: Betriebs-Berater 2002, Heft 3, S. 138-142.
- Ruthekolck, T. / Kelders, C.* (1993): Effizienzsteigerung durch Outsourcing oder interne Maßnahmen?, in: Office Management 1993, Nr. 4, S. 56-61.
- Ruud, T. F. / Beer, M.* (1998): Wirtschaftsprüfung - Quo Vadis?: Neues Berufsbild der Wirtschaftsprüfung, in: Der Schweizer Treuhänder 1998, Nr. 2, S. 427-436.

- Ruud, T. F. / Bodenmann, J. M.* (2001): Corporate Governance und Interne Revision: Neuorientierung der Internen Revision, um einen zentralen Beitrag zu einer effektiven Corporate Governance zu leisten, in: *Der Schweizer Treuhänder* 2001, Nr. 6-7, S. 521-534.
- Ruud, T. F. / Bodenmann, M. / Kienast, M.* (2000): Entwicklungen in der Internen Revision, in: *Der Schweizer Treuhänder* 2000, Nr. 10, S. 1029-1036.
- Ruud, T. F. / Linsi, A.* (1998): Einführung in die Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, in: *Der Schweizer Treuhänder* 1998, Nr. 12, S. 1405-1411.
- Ruud, T. F. / Linsi, A.* (1999): Neudefinition der Internen Revision gemäß dem Institute of Internal Auditor: Qualitätsverbesserung für die Anwender, in: *Der Schweizer Treuhänder* 1999, Nr. 12, S. 1149-1156.
- Ruud, T. F. / Schmid, P.* (2000): Deliktische Handlungen und die wichtige Rolle der Internen Revision: Instrument zur Überprüfung der Wirksamkeit des IKS und zur Prävention, in: *Der Schweizer Treuhänder* 2000, Nr. 12, S. 1303-1308.
- Saitz, B.* (1999): Risikomanagement als umfassende Aufgabe der Unternehmensleitung, in: *Saitz, B. / Braun, F. (Hrsg.): Das Kontroll- und Transparenzgesetz - Herausforderungen und Chancen für das Risikomanagement*, Wiesbaden 1999, Nachdruck 2000, S. 69-98.
- Saitz, B. / Braun, F.* (1999): Vorbemerkungen der Herausgeber, in: *Saitz, B. / Braun, F. (Hrsg.): Das Kontroll- und Transparenzgesetz - Herausforderungen und Chancen für das Risikomanagement*, Wiesbaden 1999, Nachdruck 2000, S. IX-XII.
- Salterio, S. E.* (2000): Expanding Assurance Services: An Update from the Assurance Services Executive Committee, in: *The Auditor's Report 2000*, in: <http://accounting.rutgers.edu/raw/audit/Pubs/Audrep/00summer/item03.htm> (20.11.2005).
- Sanio, J.* (1999): Ausgestaltung und Aufgabe der Internen Revision aus der heutigen Sicht des Bundesaufsichtsamtes für das Kreditwesen, in: *Zeitschrift Interne Revision* 1999, Nr. 2a, S. 7-19.
- Sauerwein, E.* (1994): *Strategisches Risiko-Management in der deutschen Industrie*, Frankfurt a. M. 1994.

- Sauerwein, E. / Thurner, M.* (1998): Der Risikomanagement-Prozess im Überblick, in: Hinterhuber, H. / Sauerwein, E. (Hrsg.): Betriebliches Risikomanagement, Wien 1998, S. 19-39.
- Sawyer, L. B.* (1981): The Practice of Modern Internal Auditing, Altemonte Springs 1981.
- Schade, G.* (1982): Zur Konkretisierung des Gebots sorgfältiger Abschlussprüfung, Düsseldorf 1982.
- Scharpf, P.* (1997): Die Sorgfaltspflichten des Geschäftsführers einer GmbH, in: Der Betrieb 1997, Heft 15, S. 737-743.
- Scharpf, P.* (2003): Risikomanagement- und Überwachungssystem im Finanzbereich, in: Dörner, D. / Menold, D. / Pfitzer, N. / Oser, P. (Hrsg.): Reform des Aktienrechts, der Rechnungslegung und Prüfung: KonTraG, Corporate Governance, TransPuG, 2. Auflage, Stuttgart 2003, S. 377-402.
- Scharpf, P. / Epperlein, J. K.* (1995): Risikomanagement derivativer Finanzinstrumente, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 1995, Nr. 2, S. Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis.
- Schätzer, S.* (1999): Unternehmerische Outsourcing-Entscheidungen: Eine transaktionskostentheoretische Analyse, in: Gabler Edition Wissenschaft: Markt- und Unternehmensentwicklung, Wiesbaden 1999.
- Schaub, G.* (1998): Flexibilisierung des Personaleinsatzes, in: Betriebs-Berater 1998, Heft 41, S. 2106-2113.
- Schauenberg, B.* (1998): Gegenstand und Methoden der Betriebswirtschaftslehre, in: Bitz, M. / Dellmann, K. / Domsch, M. / Wagner, F. W. (Hrsg.): Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre; Band 1, 4. Auflage, München 1998, S. 1-56.
- Schierenbeck, H.* (2003): Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre, 16. Auflage, München / Wien 2003.
- Schildbach, T.* (1999): Entscheidung, in: Bitz, M. / Dellmann, K. / Domsch, M. / Wagner, F. W. (Hrsg.): Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre; Band 2, 4. Auflage, München 1999, S. 65-105.
- Schindler, J. / Rabenhorst, D.* (1998): Auswirkungen des KonTraG auf die Abschlußprüfung (Teil I), in: Betriebs-Berater 1998, Heft 37, S. 1886-1893.

- Schmid, R.* (1988): Die Prüfungsplanung der Internen Revision: Ein Gestaltungskonzept zur Auswahl der Prüfungsobjekte für das Jahresprogramm, in: Grundlagen und Praxis der Betriebswirtschaft, Band 56, Berlin 1988.
- Schmidt, P.-J.* (1998): Der Beruf des Wirtschaftsprüfers - quo vadis, in: Die Wirtschaftsprüfung 1998, Heft 7, S. 319-325.
- Schmidt, S.* (2003): Neue Anforderungen an die Unabhängigkeit der Abschlussprüfers: SEC-Verordnung im Vergleich mit den Empfehlungen der EU-Kommission und den Plänen der Bundesregierung, in: Betriebs-Berater 2003, Heft 15, S. 779-786.
- Schmidt, S.* (2004): Abschlussprüfung, in: Förtschle, G. / Peemöller, V. H. (Hrsg.): Wirtschaftsprüfung und Interne Revision, Heidelberg 2004, S. 198-335.
- Schmitz, P.* (1992): Informationsverarbeitung, in: Frese, E. (Hrsg.): Handwörterbuch der Organisation, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 2, Stuttgart 1992, Sp. 958-967.
- Schneider, D.* (1995): Die Unhaltbarkeit des Transaktionskostenansatzes für die "Markt oder Unternehmung"-Diskussion, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1995, Nr. 12, S. 1237-1254
- Schneider, D.* (1997): Betriebswirtschaftslehre, Band 3: Grundlagen, München / Wien 1997.
- Schneider, H.* (1994a): Rahmenbedingungen und konzeptionelle Grundlagen, in: Schneider, H. / Baur, C. / Hopfmann, L. (Hrsg.): Der Markt für IV-Outsourcing in Deutschland - Begriffe, Daten und Entwicklungen, Frankfurt a. M. 1994, S. 13-126.
- Schneider, H.* (1994b): Outsourcing als neue Zauberformel, in: Beschaffung aktuell 1994, Nr. 3, S. 28-31.
- Schneider, H.* (1994c): Outsourcing von Diensten - Teil 2: Facility Management und Kostensteuerung, in: Beschaffung aktuell 1994, Nr. 5, S. 32-34.
- Schneider, M.* (1992): Pfennig Fuchser: Problem und Lösung: Make or buy, in: Manager Magazin 1992, Nr. 7, S. 142-149.
- Schneider, T.* (2001): Prüfung des Outsourcing, in: Zeitschrift Interne Revision 2001, Nr. 5, S. 256-262.

- Schneider, U. H. / Strenger, C.* (2000): Die "Corporate Governance-Grundsätze" der Grundsatzkommission Corporate Governance (German Panel on Corporate Governance), in: Die Aktiengesellschaft 2000, Nr. 3, S. 106-113.
- Schoenfeld, H. M. W.* (1984): Betriebswirtschaftslehre im anglo-amerikanischen Raum, Wittmann, W. / Kern, W. / Köhler, R. (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 5. Auflage, Teilband 1, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 1, Sp. 747-759.
- Schoeppner, D.* (1999): Modernes Unternehmenscontrolling (MUC) und Fortschrittliche Interne Revision (FIR), Mittweida 1999.
- Schön, W.* (2004): Kompetenzen der Gerichte zur Auslegung von IAS/IFRS, in: Betriebs-Berater 2004, Heft 14, S. 763-768.
- Schott, E.* (1996): Markt und Geschäftsbeziehungen beim Outsourcing - Eine marketingorientierte Analyse für die Informationsverarbeitung, Wiesbaden 1996.
- Schott, E. / Warwitz, C.* (1995): Der Markt für IV-Outsourcing in Deutschland - Begriffe, Daten und Entwicklungen, Kaas, K. P. (Hrsg.): BWL Marketing, Arbeitspapier Nr. 6, Wiesbaden 1995.
- Schreyögg, G.* (1988): Die Theorie der Verfügungsrechte als allgemeine Organisationstheorie, Budäus, D. / Gerum, E. / Zimmermann, G. (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre und Theorie der Verfügungsrechte, Wiesbaden 1988, S. 149-167.
- Schüle, K.* (2001): Wo blieb die Corporate Governance?, in: Der Schweizer Treuhänder 2001, Nr. 4, S. 287-288.
- Schulte, H.* (1999): Unruhe und Aufbruch - Strategien für das 21. Jahrhundert, in: Zeitschrift Interne Revision 1999, Nr. 2a, S. 1-6.
- Schüppen, M.* (2002): Der Kodex - Chancen für den Deutschen Kapitalmarkt, in: Der Betrieb 2002, Heft 22, S. 1117-1119.
- Schury, F.* (1995): Outsourcing der Internen Revision?, in: Zeitschrift Interne Revision 1995, Nr. 5, S. 265-268.
- Schuy, A.* (1989): Risikomanagement - Eine theoretische Analyse zum Risiko und Risikowirkungsprozess als Grundlage für ein risikoorientiertes Management unter besonderer Berücksichtigung des Marketings, Frankfurt a. M. 1989.

- Schwager, E.* (2000): Der Interne Revisor - Ein Beitrag zur Prüfung eines Vorurteils -, in: Die Betriebswirtschaft 2000, Nr. 47, S. 2337-2339.
- Schwager, E.* (2001): Neueste Entwicklungen in der Internen Revision, in: Der Betrieb 2001, Heft 40, S. 2105-2109.
- Schwager, E.* (2003a): Anmerkungen zum Prüfer als Ethical-Agent, in: Zeitschrift Interne Revision 2003, Nr. 1, S. 2-7.
- Schwager, E.* (2003b): Outsourcing der Internen Revision: Pro und Contra sowie Anforderungen an einen Dienstleister, in: Der Betrieb 2003, Heft 40, S. 2133-2138.
- Schwaneck, H.* (1974): Die Gutachterfunktion der Internen Revision, Würzburg 1974.
- SEC* (Hrsg.) (2003): Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence, in: <http://www.sec.gov/rules/final/33-8183.htm> (3.11.2005).
- Seibert, U.* (1999): Geleitwort, in: Saitz, B. / Braun, F. (Hrsg.): Das Kontroll- und Transparenzgesetz - Herausforderungen und Chancen für das Risikomanagement, Wiesbaden 1999, Nachdruck 2000, S. V-VIII.
- Seibert, U.* (2003a): KonTraG - Die aktienrechtlichen Regelungen, in: Dörner, D. / Menold, D. / Pfitzer, N. / Oser, P. (Hrsg.): Reform des Aktienrechts, der Rechnungslegung und Prüfung: KonTraG, Corporate Governance, TransPuG, 2. Auflage, Stuttgart 2003, S. 239-262.
- Seibert, U.* (2003b): Transparenz- und Publizitätsgesetz (TransPuG) und Corporate Governance - Zum aktienrechtlichen Teil des TransPuG, in: Dörner, D. / Menold, D. / Pfitzer, N. / Oser, P. (Hrsg.): Reform des Aktienrechts, der Rechnungslegung und Prüfung: KonTraG, Corporate Governance, TransPuG, 2. Auflage, Stuttgart 2003, S. 41-66.
- Selchert, F. W.* (2000): Prüfung des Lageberichts, Bielefeld 2000.
- Selchert, F. W.* (2001): Dolose Handlungen, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 190.
- Sherman, H. C.* (1996): Globalisierung: Transnationale Unternehmen auf dem Vormarsch, in: Ifo Schnelldienst 1996, Nr. 23, S. 3-13.
- Simon, H. A.* (1957): Models of Man: Social and Rational, New York / London / Sydney 1957.

- Singleton, T.* (2002): Stop Fraud Cold with Powerful Internal Controls, in: The Journal of Corporate Accounting and Finance 2002, Vol. 13, Nr. 4, S. 29-39.
- Smith, M. A. / Miltra, S. A. / Narasimhan, S.* (1998): Information Systems Outsourcing: A Study of Pre-Event Firm Characteristics, in: Journal of Management Information Systems 1998, Nr. 15, S. 61-93.
- Sokianos, N.* (1995): Mut zur Veränderung, in: Sokianos, N. (Hrsg.): Produktion im Wandel: Weichenstellungen für das Management der Zukunft, Frankfurt a. M. 1995, S. 23-61.
- Soll, R. / Labes, H. W.* (1999): Der Einfluß des KonTraG auf das Wechselspiel zwischen Interner Revision und Abschlussprüfung, in: Saitz, B. / Braun, F. (Hrsg.): Das Kontroll- und Transparenzgesetz - Herausforderungen und Chancen für das Risikomanagement, Wiesbaden 1999, Nachdruck 2000, S. 195-205.
- Spaethen, U.* (1993): Die Interne Revision - lästige Stabsstelle oder betriebswirtschaftliche Ressource des Unternehmens, in: Zeitschrift Interne Revision 1993, Nr. 4, S. 169-181.
- Spannagl, T.* (2001a): Internal Control System, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 135-136.
- Spannagl, T.* (2001b): Risikoinventur, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 286-288.
- Sperl, A.* (1978): Prüfungsplanung, in: Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, Band 12, Düsseldorf 1978.
- Spiess, D.* (2000): Wer profitiert vom risikoorientierten Prüfungsansatz, in: Der Schweizer Treuhänder 2000, Nr. 11, S. 1205-1210.
- Staehele, W. H.* (1988): Human Resource Management (HRM): Eine neue Managementrichtung in den USA?, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1988, Nr. 5/6, S. 576-587.
- Staehele, W. H.* (1999): Management: Eine verhaltenswissenschaftliche Perspektive, in: Vahlens Handbücher der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, München 1999.
- Steinhoff, S.* (2001): DV-Revision, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision, München / Wien 2001, S. 71.

- Stößel, F. V.* (1998): Outsourcing in der öffentlichen Verwaltung: Ein Instrument zur effizienteren Versorgung mit öffentlichen Gütern?, in: Europäische Hochschulschriften: Reihe 5, Volks- und Betriebswirtschaft, Band 2270, Frankfurt a. M. 1998.
- Swanger, S. L. / Chewning jr., E. G.* (2001): The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts' Perceptions of External Auditor Independence, in: Auditing: A Journal of Practice and Theory 2001, Nr. 2, S. 115-129.
- Szyperski, N.* (1993): Outsourcing als strategische Entscheidung, in: Online 1993, Nr. 2, S. 32-41.
- Szyperski, N. / Schmitz, P. / Kronen, J.* (1993): Outsourcing: Profil und Markt einer Dienstleistung auf dem Weg zur strategischen Zentrierung, in: Wirtschaftsinformatik 1993, Nr. 3, S. 228-240.
- Tanski, J. S.* (1998): Berufsbild des Internen Revisors, in: Betriebs-Berater 1998, Heft 24, S. 1251-1254.
- Tanski, J. S.* (2003): Aktuelle Entwicklungen von Corporate Governance und Interner Revision - eine Analyse zur Zeit nach Enron und WorldCom, in: Zeitschrift Interne Revision 2003, Nr. 3, S. 90-98.
- Taupitz, J.* (1991): Die Standesordnung der freien Berufe: Geschichte, Entwicklung, Funktionen, Stellung im Rechtswesen, Berlin / New York 1991.
- Teng, J. T. C. / Cheon, M. J. / Grover, V.* (1995): Decisions to Outsource Information Systems Function: Testing a Strategy-Theoretic Discrepancy Model, in: Decision Sciences 1995, Nr. 26, S. 75-103.
- The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance* (Hrsg.) (1992): Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, London 1992.
- Theisen, M. R.* (2002): Grundsätze einer ordnungsmäßigen Information des Aufsichtsrats, 3. Auflage, Stuttgart 2002.
- Theisen, M. R.* (2003): Risikomanagement als Herausforderung für die Corporate Governance, in: Betriebs-Berater 2003, Heft 27, S. 1426-1430.
- Theuvsen, L.* (1997): Interne Organisation und Transaktionskostenansatz: Entwicklungsstand - weiterführende Überlegungen – Perspektiven, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1997, Nr. 9, S. 971-996.



- Thomas, J.* (1999): Korruptionsbekämpfung - Aufgabe für den Gesetzgeber oder Herausforderung für das Management, in: Pieth, M. / Eigen, P. (Hrsg.): Korruption im internationalen Geschäftsverkehr: Bestandsaufnahme, Bekämpfung, Prävention, Neuwied et al. 1999, S. 523-529.
- Thyll, A.* (1994): Externe Berichterstattung: Werden die Anforderungen der Nutzer befriedigt, in: Die Wirtschaftsprüfung 1994, Heft 18, S. 638-639.
- Timmer, C.* (2002): Berufssatzung der Wirtschaftsprüferkammer, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 291-295.
- Treuberg, H. Graf v.* (2002): Flow Charts, in: Ballwieser, W. / Coenenberg, A. G. / Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8, Stuttgart 2002, Sp. 812-818.
- Trittin, W.* (1997): Arbeitsrechtliche Rahmenbedingungen bei Outsourcing, in: Kalaitzis, D. / Kneip, H. (Hrsg.): Outsourcing der Instandhaltung, Köln 1997, S. 55-67.
- Ulmer, P.* (2002): Der Deutsche Corporate Governance Kodex - ein neues Regulierungsinstrument für börsennotierte Aktiengesellschaften, in: Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht 2002, Nr. 166, S. 150-181.
- Ulrich, H.* (1970): Die Unternehmung als produktives soziales System: Grundlagen der allgemeinen Unternehmungslehre, in: Institut für Betriebswirtschaft an der Hochschule St. Gallen (Hrsg.): Schriftenreihe Unternehmung und Unternehmungsführung, Band 1, Bern et al. 1970.
- Ulrich, H.* (1971): Der systemorientierte Ansatz in der Betriebswirtschaftslehre, in: Kortzfleisch, G. v. (Hrsg.): Wissenschaftsprogramm und Ausbildungsziele der Betriebswirtschaftslehre, in: Tagungsberichte des Verbandes der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e. V., Band 1, Berlin 1971, S. 43-60.
- Ulrich, H.* (1984): Ulrich, H., in: Ulrich, H. / Malik, F. / Probst, G. / Semmel, M. / Dyllick, T. / Dachler, P. / Walter-Busch, E. (Hrsg.): Grundlegung einer Allgemeinen Theorie der Gestaltung, Lenkung und Entwicklung zweckorientierter sozialer Systeme, St. Gallen 1984, S. 1-30.

- Verma, S. B.* (1999): Human resource accounting practices in public undertakings in India, in: *Management Accountant* 1999, Nr. 8, S. 575-582.
- Vilsmeier, W.* (2001): Prozessmanagement, in: Lück, W. (Hrsg.): *Lexikon der Internen Revision*, München / Wien 2001, S. 236-237.
- Volk, G.* (2001): Deutsche Corporate Governance-Konzepte, in: *Deutsches Steuerrecht* 2001, Nr. 10, S. 412-416.
- Wähner, G. W.* (2002): *DV-Revision: Handbuch für die Unternehmenspraxis*, Ludwigshafen 2002.
- Walker, W. A. / Davis, W. R.* (1951): *Industrial Internal Auditing*, New York / Toronto / London 1951.
- Walz, A.* (1997): Adding Value: Creating value has become a matter of survival, in: *Internal Auditor* 1997, Nr. 1, S. 51-54.
- Wartenberg, L.-G. v.* (1999): Empfehlungen für die gewerbliche Wirtschaft zur Bekämpfung der Korruption in Deutschland, in: Pieth, M. / Eigen, P. (Hrsg.): *Korruption im internationalen Geschäftsverkehr: Bestandsaufnahme, Bekämpfung, Prävention*, Neuwied et al. 1999, S. 267-274.
- Weber, J. / Liekweg, A.* (2001): Risiko(management) und Rationalität der Führung in unterschiedlichen Kontexten, in: Lange, K. W. / Wall, F. (Hrsg.): *Risikomanagement nach KonTraG: Aufgaben und Chancen aus betriebswirtschaftlicher und juristischer Sicht*, München 2001, S. 459-503.
- Weber, J. / Weißenberger, B. / Liekweg, A.* (2001): Risk Tracking & Reporting: Eine umfassender Ansatz unternehmerischen Chancen- und Risikomanagements, in: Götze, U. / Henselmann, K. / Mikus, B. (Hrsg.): *Risikomanagement*, Heidelberg 2001, S. 47-65.
- Wegener, W.* (1998): Grundbuch, in: Lück, W. (Hrsg.): *Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung*, 4. Auflage, München / Wien 1998, S. 347-348.
- Wehling, J.* (2001): Fachliche Anforderungen an Revisionsmitarbeiter, in: Lück, W. (Hrsg.): *Lexikon der Internen Revision*, München / Wien 2001, S. 91-94.
- Weilbach, E.* (1995): Die interne Revision - Ein Führungsinstrument des Managements, in: *Der Betrieb* 1995, Heft 21, S. 1037-1039.

- Welge, M. K.* (1987): Unternehmensführung, Band 2: Organisation, Stuttgart 1987.
- Werder, A. v.* (2000): Der German Code of Corporate Governance im Kontext der internationalen Governance-Debatte: Umfeld, Funktionen und inhaltliche Ausrichtung der GCCG, in: *Werder, A. v. (Hrsg.): German Code of Corporate Governance (GCCG): Konzeption, Inhalt und Anwendung von Standards der Unternehmensführung*, Stuttgart 2000, S. 1-27.
- Wernerfelt, B.* (1984): A Resource-based View of the firm, in: *Strategic Management Journal* 1984, Nr. 5, S. 171-180.
- Weyrather, C.* (2004): Geprüfte Qualität in einer Branche ohne Berufsbezeichnung, in: *Raff, R. / Brauner, D. J. (Hrsg.): Berufsziel Unternehmensberater: Berufszugang - Tätigkeitsbereiche - Perspektiven*, 2. Auflage, Sternenfels 2004, S. 29-30.
- Whittington, O. R. / Pany, K.* (2001): *Principles of Auditing and other Assurance Services*, 13. Auflage, Boston et al. 2001.
- Wiese, G. T.* (2000): Verantwortlichkeit der Aufsichtsrats - Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Corporate Governance, in: *Der Betrieb* 2000, Heft 38, S. 1901-1905.
- Wilkinson, J. / Rebmann, L.* (2001): Forensic Services und Internal Audit: Gemeinsamkeiten - Unterschiede – Abgrenzungen, in: *Der Schweizer Treuhänder* 2001, Nr. 5, S. 481-486
- Williamson, O. E.* (1975): *Markets and Hierarchies, Analysis and Antitrust Implications: A Study in the Economics of Internal Organizations*, New York 1975.
- Williamson, O. E.* (1979): Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations, in: *Journal of Law and Economics* 1979, Nr. 22, S. 233-261.
- Williamson, O. E.* (1981a): The Economics of Organization: The Transaction-Cost Approach, in: *American Journal of Sociology* 1981, Nr. 87, S. 548-577.
- Williamson, O. E.* (1981b): The modern Corporation: Origins, Evolution, Attributes, in: *Journal of Economic Literature* 1981, Nr. 19, S. 1537-1568.

- Williamson, O. E.* (1984): The Economics of Governance. Framework and Implications, in: Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 1984, Band 140, S. 195-223.
- Williamson, O. E.* (1988): Corporate Finance and Corporate Governance, in: The Journal of Finance 1988, Nr. 43, S. 567-591.
- Williamson, O. E.* (1990a): Transaction Cost Economics, in: Schmalensee, R. / Willig, R. D. (Hrsg.): Handbook of Industrial Organization, Amsterdam et al. 1990, S. 135-182.
- Williamson, O. E.* (1990b): Die ökonomischen Institutionen des Kapitalismus: Unternehmen, Märkte, Kooperationen, aus dem Amerikanischen übersetzt von Monika Streissler, Tübingen 1990.
- Williamson, O. E.* (1991): Strategizing, Economizing and Economic Organization, in: Strategic Management Journal 1991, Sonderheft Nr. 12, S. 75-94.
- Williamson, O. E.* (1993): Calculativeness, Trust and Economic Organization Theory, in: Journal of Law and Economics 1993, Heft April, S. 453-486.
- Williamson, O. E.* (1994): Visible and Invisible Governance, in: American Economic Association Papers and Proceedings, S. 323-326.
- Windsperger, J.* (1996): Transaktionsspezifität, Reputationskapital und Koordinationsform, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1996, Nr. 8, S. 965-978.
- Wirth, W.* (1983): Funktionen der Internen Revision im Rahmen der Entwicklung, Durchsetzung und Erfolgskontrolle von Gemeinkostensenkungsprogrammen, in: Risak, J. (Hrsg.): Der betriebswirtschaftliche Blick – Gemeinkostengestaltung, Wien 1983, S. 109-123.
- Wißkirchen, F.* (1999): Outsourcing-Projekte erfolgreich realisieren: Strategie, Konzept, Partnerauswahl, Stuttgart 1999.
- Witt, P.* (2000): Corporate Governance im Wandel, in: Zeitschrift Führung und Organisation 2000, Nr. 3, S. 159-163.
- Wittmann, E.* (2000): Risikomanagement im internationalen Konzern, in: Dörner, D. / Horváth, P. / Kagermann, H. (Hrsg.): Praxis des Risikomanagements, Stuttgart 2000, S. 789-820.

- Wittmann, W.* (1959): Unternehmung und unvollkommene Information: Unternehmerische Voraussicht, Ungewissheit u. Planung, Köln / Opladen 1959.
- Wittsiepe, R.* (2002a): Assurance Services - Definition und Abgrenzung zu anderen Dienstleistungen, in: Recht und Rechnungswesen aktuell; österreichische Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen 2002, Nr. 6, S. 174-179.
- Wittsiepe, R.* (2002b): Die Bedeutung der Assurance Services für die Wirtschaftsprüfung, in: Recht und Rechnungswesen aktuell; österreichische Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen 2002, Nr. 4, S. 117-122.
- Wittsiepe, R.* (2002c): WebTrust Assurance Service, in: Recht und Rechnungswesen aktuell; österreichische Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen 2002, Nr. 8, S. 248-253.
- Wöhe, G.* (1997): Bilanzierung und Bilanzpolitik: betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich, steuerrechtlich, in: Vahlens Handbücher der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, 9. Auflage, München 1997.
- Wöhe, G.* (1998): Rechnungslegung, in: Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung, 4. Auflage, München / Wien 1998, S. 664.
- Wöhe, G. / Döring, U.* (2002): Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, in: Vahlens Handbücher der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, 21. Auflage, München 2002.
- Wolz, K. / Runzheimer, B.* (2000): Risikomanagement und KonTraG: Konzeption und Implementierung, 2. Auflage, Wiesbaden 2000.
- Wolz, M.* (2003): Wesentlichkeit im Rahmen der Jahresabschlussprüfung: Bestandsaufnahme und Konzeptionen zur Umsetzung des Materialitygrundsatzes, in: Hochschulschriften zur Wirtschaftsprüfung, Düsseldorf 2003.
- WPK (Hrsg.)* (2005): Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer - BS WP/vBP), o.O. 2005.

- Wülser, H.* (2001): Forensic Services – Beauftragte der Geschädigten: Begleitung in geschäftspolitisch und führungsmäßig hoch sensiblen Situationen, in: *Der Schweizer Treuhänder* 2001, Nr. 5, S. 477-480.
- Wysocki, K. v.* (1961): Rationalisierung durch Ausgliederung von Betriebsaufgaben, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 1961, Nr. 1, S. 34-43.
- Wysocki, K. v.* (1972): *Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen*, München 1972.
- Wysocki, K. v.* (2003): *Wirtschaftliches Prüfungswesen: Band III: Prüfungsgrundsätze und Prüfungsverfahren nach den nationalen und internationalen Prüfungsstandards*, München / Wien 2003.
- Zahn, E. / Barth, T. / Hertweck, A.* (1998): *Leitfaden zum Outsourcing unternehmensnaher Dienstleistungen*, Stuttgart 1998.
- Zahn, E. / Barth, T. / Hertweck, A.* (1999): Outsourcing unternehmensnaher Dienstleistungen - Entwicklungsstand und strategische Entscheidungstatbestände, in: *Wißkirchen, F. (Hrsg.): Outsourcing-Projekte erfolgreich realisieren: Strategie, Konzept, Partnerauswahl*, Stuttgart 1999, S. 3-37.
- Zahn, E. / Hertweck, A. / Soehnle, K.* (1996): *Auswirkungen des Outsourcing von Dienstleistungen in der Region Stuttgart*, Stuttgart 1996.
- Zahn, E. / Soehnle, K.* (1995): Outsourcing - Wege zur besseren Arbeitsteilung, in: *IHK-Magazin Wirtschaft* 1995, Nr. 7-8, S. 18-19.
- Zellmer, G.* (1990): *Risiko-Management*, Berlin 1990.
- Zepf, G.* (1998): Systemprüfung, in: *Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung*, 4. Auflage, München / Wien 1998, S. 776-777.
- Zepf, G.* (2001): Systemprüfung, in: *Lück, W. (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision*, München / Wien 2001, S. 314-315.
- Zitzelberger, S.* (2004): *Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften*, in: *Förschle, G. / Peemöller, V. H. (Hrsg.): Wirtschaftsprüfung und Interne Revision*, Heidelberg 2004, S. 41-83.
- Zünd, A.* (1973): Kontrolle und Revision in der multinationalen Unternehmung: Die Überwachung als Führungsmittel internationaler Konzerne, in: *Institut für Betriebswirtschaft an der Hochschule St. Gallen (Hrsg.):*

Schriftenreihe Planung Kontrolle in der Unternehmung, Band 4, Bern / Stuttgart 1973.

*Zünd, A.* (1988): Von der Revision zur Beratung - Chancen und Risiken des Wandels eines Berufsbildes, Zünd, A. (Hrsg.): Der Revisor als Berater, in: Schriftenreihe der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer, Band 86, Zürich 1988, S. 9-19.

